

PÁZMÁNY PÉTER KATOLIKUS EGYETEM
JOG- ÉS ÁLLAMTUDOMÁNYI DOKTORI ISKOLA

**Az Európai Bizottság és a multinacionális vállalatok
adóelkerülési gyakorlata: valóban alkalmas eszköznek
tekinthető az állami támogatásokra irányadó szabályok
alapján való fellépés?**

Doktori értekezés műhelyvitára
(kézirat lezárva: 2023.08.15.)

DR. WÁGNER TAMÁS ZOLTÁN

Témavezető:
DR. SZILÁGYI PÁL BÉLA
egyetemi docens

Budapest

2023

TARTALOMJEGYZÉK

1. Bevezetés	4
2. Miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére?	13
2.1. Állami támogatások alkalmazása mellett szóló érvek	18
2.2. Állami támogatások alkalmazásával szembeni érvek.....	22
2.3. Állami támogatások alkalmazása feletti uniós kontroll szükségessége	24
3. Állami támogatások rendszere, fogalma az adóintézkedésekre vonatkozóan	28
3.1. Állami támogatások rendszere és az adóintézkedések	28
3.2. Állami támogatások fogalma.....	32
3.2.1. Az adó és a vállalkozás fogalma.....	33
3.2.2. Előny	36
3.2.3. Állami eredet	40
3.2.4. Szelektivitás	45
3.2.5. Kereskedelemre gyakorolt hatás	54
3.2.6. Verseny torzítása.....	57
4. Államok és a multinacionális vállalatok, avagy hogyan segítik elő egyes – köztük uniós tagállamok – országok a multinacionális vállalatok adóelkerülését	60
4.1. Multinacionális vállalat fogalma és a világgazdaságban betöltött szerepe	61
4.2. Multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai.....	65

4.3. Adóparadicsomok, preferenciális adórezsimek szerepe a multinacionális vállalatok adóelkerülésében	76
5. Az Európai Bizottság miért éppen az állami támogatások útján való fellépést választotta a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményekkel szemben?	84
5.1. Adóelkerüléssel szembeni uniós fellépés nehézségei	86
5.2. Közvélemény nyomása.....	101
5.3. Amerikai cégek versenyelőnye, avagy adóelkerülési struktúrák virágzása néhány uniós tagállamban.....	109
5.4. Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárazás) problematikája, avagy miért döntött végül a Bizottság az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján való fellépés mellett	117
6. A Bizottság állami támogatások tilalma útján való fellépése a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményekkel szemben	125
6.1. A Bizottság értékelési szempontjai a konkrét esetek tükrében	127
6.2. Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben.....	184
6.3. A Bizottság határozatai az uniós bíróságok előtt	218
7. Következtetések	259
Felhasznált irodalom	276

Az Európai Bizottság és a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlata: valóban alkalmas eszköznek tekinthető az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján való fellépés?

1. Bevezetés

Az Európai Bizottság (továbbiakban: Bizottság) 2013-2014-ben első látásra némiképp váratlanul (a későbbiek során majd látni fogjuk, hogy e mögött ténylegesen számos ok húzódott meg a háttérben, különösen a fellépés módját illetően) kemény fellépést hirdetett meg a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ennek során az állami támogatások jogára támaszkodva számos vizsgálatot indított meg, melyek célkeresztjébe a tagállamok (azon belül is főként a Benelux államok és Írország) által a multinacionális vállalatoknak kibocsátott feltételes adómegállapítások kerültek. A fellépést a kezdetektől fogva komoly kritikák érték nemcsak a tagállamok, hanem a szakértők oldaláról is. Utóbbiak, noha alapjában véve üdvözltek a vizsgálatokat, rámutattak arra, hogy a Bizottság lépései – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépésre hivatkozva – a gyakorlatban tiltott adóharmonizációhoz vezethetnek a közvetlen adók tekintetében, a jövőben jelentősen korlátozva a tagállamok mozgásterét egy olyan területen, ahol a Lisszaboni Szerződések (továbbiakban: Szerződések) értelmében még autonómiát élveznek. Különösen a bizottsági szokásos piaci ár elvének bevezetését, valamint az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését illették éles kritikával. Éppen ezért már az eljárások kezdetén felmerült, hogy vajon a Bizottság alkalmas eszközt választott-e a célkitűzése megvalósításához. A kérdés súlyát pedig csak növelte, hogy szinte¹ valamennyi ügyben negatív bizottsági határozat született, melyek a tagállami fellebbezéseket követően mára eljutottak az Európai Törvényszékre (továbbiakban: Törvényszék), illetve az Európai Unió Bíróságára (továbbiakban: Bíróság) is, ahol időközben választ kaptunk a legvitatottabb pontok vonatkozásában. Jelen disszertációban – az elméleti és gyakorlati háttér áttekintését

¹ A McDonald's ügyet leszámítva, ahol a Bizottság nem állapította meg tiltott állami támogatást.

követően – ezt a hosszú utat fogjuk részletes megvizsgálni, melynek végén többek között az előbb említett kérdésben is állást foglalunk.

A részletek kifejtése előtt azonban célszerű már itt, az elején, röviden kitérnünk azokra az okokra, amelyek együttesen odavezettek, hogy a Bizottság végül az állami támogatások jogán alapuló fellépést választotta. E tekintetben elsőként fontos kiemelnünk, hogy a piacok liberalizációjával és a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének megszűnésével általánossá váltak a tőkeallokációk, illetve a határon átnyúló jelleg. A befektetők szinte szabadon válogathatnak az egyes országok között, amelyeknek egymással is meg kell küzdeniük a potenciális befektetésekért. Amennyiben pedig a gazdasági környezet kedvezőtlené válik, akkor áthelyezhetik a termelést egy másik országba. Ilyen körülmények közepette felértékelődött a versenyképesség, a minél kedvezőbb adózási feltételek megteremtése.² Ehhez szorosan kapcsolódik az a tény, hogy napjainkra a legnagyobb multinacionális vállalatok mérete (éves bevételeik alapján) és társadalmi-politikai befolyása vetekszik az államokéval. Ennek alátámasztására elegendő arra hivatkoznunk, hogy egy, a bizottsági vizsgálatok megindulása előtt nem sokkal készült, felmérés szerint a világ 100 legnagyobb gazdasága közé 37 multinacionális vállalat férne be, ha a vállalatok éves bevételeit egyenértékűnek vesszük az országok éves GDP-ével. A legnagyobb éves bevételt elért vállalat, a Walmart például huszonnyolcadik lenne ezen a listán és olyan országokat utasítana maga mögé, mint Ausztria, Dél-Afrika vagy Dánia.³ Nem véletlen tehát, hogy különféle adóelkerülési gyakorlatok (pl: profitátcsoportosítás, hibridentitások) segítségével jelentősen képesek csökkenteni adóterheiket, sőt esetenként akár mentesülni is az adófizetési kötelezettségeik alól, ami azt eredményezi, hogy egyes országok komoly költségvetési bevételektől esnek el. Más országok viszont kifejezetten arra törekednek, hogy a nagy multinacionális cégeket (pl: Apple, Starbucks, Google) megnyerve preferenciális adórezsimeket hozzanak létre, eltérítve ezzel a nemzetközi befektetéseket. Éppen ezért a nemzetközi adójogszabályok tekintetében egyre inkább előtérbe kerül a különböző adóelkerülési gyakorlatok elleni fellépés,⁴ beleértve a multinacionális vállalatok azon törekvését, hogy az egyes államok közti, a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött adóegyezmények által teremtett kiskapukat (mismatches) – amelyeket az egyes adórendszerek

² GALÁNTAINÉ Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában. *PhD értekezés*, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, Győr, 2008. szeptember. http://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapelemei/fokozatszerzesi_anyagok/galantaine_mate_zsuzsanna_disszertacio.PDF; 44-45.

³ Transnational Institute (2013): "Planet Earth: A corporate world". <http://www.tni.org/article/planet-earth-corporate-world>.

⁴ Az adóelkerülés fogalmát, valamint a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait a 65-76. oldalon részletesen is megvizsgáljuk.

közötti eltérések okoznak – kihasználják. Ezek közül a legfontosabb a 15 javaslatból álló OECD BEPS akcióterv⁵, amelynek célja, hogy minél kevésbé lehessen elrejteni az adóztatható jövedelmet. Emellett szintén említést érdemel az USA-ban 2017 decemberében elfogadott Trump-reform⁶, mely az OECD megoldásait emeli át az amerikai adórendszerbe, fellépve többek között az agresszív adótervezéssel szemben is.

A fenti folyamatok alól természetesen az Európai Unió sem vonhatta ki magát, sőt az adóelkerülési gyakorlatok elleni fellépésnek uniós szinten fokozott jelentősége van, mivel a belső piac létrejöttével egy olyan térség alakult ki, ahol a fizikai, pénzügyi és a technikai akadályokat fokozatosan lebontják az áruk, személyek, tőke, szolgáltatások szabad áramlásának érdekében. A multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatok, valamint az annak teret engedő, azt elősegítő tagállami adórendszerek viszont alapvetően veszélyeztetik a belső piac integritását, mivel versenytorzító hatásúak. Mindez közös uniós lépések megtételét teszi szükségessé.

A helyzetet azonban nehezíti, hogy az adók meghatározásának döntő szerepe van a tagállami gazdaságpolitika szempontjából, éppen ezért az adópolitikát, különösen a közvetlen adók vonatkozásában, a tagállamok továbbra is a nemzeti szuverenitásuk részének tekintik.⁷ Nem véletlen tehát, hogy az uniós jog nem ismeri az „európai adó” fogalmát: az Európai Unió adójellegű bevételei a tagállami forgalmi adók bizonyos százalékából, a vámbevételekből és a mezőgazdasági kivetésekéből származnak. Nem létezik továbbá uniós adóhatóság, illetve uniós szintű adórendszer sem.⁸ Ráadásul a Szerződésekben is viszonylag kevés rendelkezés vonatkozik az adókra.⁹ Így továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül az uniós adójogban, s az egységesítés helyett a harmonizáció a cél, mely két formában valósul meg: pozitív, illetve negatív. Előbbi tekintetében az EUMSZ 113-115. és 352. cikkei alapján¹⁰ a Tanács különleges jogalkotási eljárásban az egyhangúság követelménye mellett fogad el jogi aktusokat a közvetett és közvetlen adók területén (főként irányelveket). Azonban a

⁵ Az akcióterv lényegét a 133-134. oldalon ismertetjük.

⁶ Erről részletesen lásd: CZOBOLY Gergely-CSABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 2018/4. 68-77.

⁷ BÉKÉS Balázs: A közvetlen adózás az Európai Unióban. *PhD értekezés*, PPKE JÁK Doktori Iskola, Budapest, március. 2012.

<https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/B%C3%A9k%C3%A9s%20Bal%C3%A1zs%20PHD%20dolgozat.pdf>; 17.

⁸ ÖRY Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. *Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma*, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>; 3.

⁹ Ezzel a kérdéssel később részletesen is foglalkozunk a 28-31. oldalon.

¹⁰ Erre részletesen kitérünk a 30. oldalon.

harmonizáció – különösen a közvetlen adók területén – nagyon lassan halad előre,¹¹ a tagállamok adórendszerei mind a mai napig jelentős eltéréseket tartalmaznak. Ugyanis a jelenleg 27 tagú Európai Unióban nagyon nehéz a különböző tagállami érdekeket, szempontokat összehangolva konszenzusra jutni a Tanácsban. A konszenzus megteremtésének nehézsége miatt felértékelődik a Bíróság szerepe. A Bíróság szintén harmonizációs (negatív) tevékenységet folytat, amikor ítéleteivel alakítja az uniós jogot, kijelölve ezzel a tagállamok mozgásterét. A Bíróság elsősorban az alapelvek betartására, valamint a belföldi és külföldi adóalanyok diszkriminációjának megelőzésére törekszik.¹² A Bíróság már számos alkalommal bizonyította, hogy ítéleteivel új irányt képes szabni az uniós jognak.¹³

A jelenlegi keretek között tehát a tagállamok megkerülhetetlenek az uniós jogalkotásban: a vétó segítségével meg tudják akadályozni, hogy a számukra kedvezőtlen javaslatokat elfogadják. Egyes tagállamok (pl: Luxemburg, Belgium, Hollandia) pedig kifejezetten olyan adórendszereket működtetnek, amelyek komoly adókedvezményeket biztosítanak az egyes multinacionális vállalatoknak. Nem véletlen tehát, hogy ezen tagállamok blokkolták azokat a kezdeményezéseket, amelyek ezeket a mechanizmusokat felszámolnák. E tekintetben érdemes kiemelni a 2001 óta¹⁴ napirenden lévő közös konszolidált társasági adóalap kérdését, amelyben a Bizottság 2011-ben javaslatot¹⁵ dolgozott ki, azonban az erős tagállami ellenállás (elsősorban a Benelux államok és Írország) miatt elbukott ez a kezdeményezés¹⁶. Szintén erre a sorsra jutott a pénzügyi tranzakciós adóval kapcsolatos bizottsági javaslat¹⁷ is. Ezekben az években egyre inkább látszott, hogy jogalkotás útján nem, vagy csak nagyon nehezen lehet érdemi eredményeket elérni.¹⁸ Ez pedig arra sarkallhatta a Bizottságot, hogy más módszereket is számításba vegyen. Ezek közül az egyik lehetőség az uniós alapszabadságokon keresztül

¹¹ A Bizottság állami támogatások útján való fellépésének kezdetéig mindössze 3 irányelvet fogadtak el: Anya- és leányvállalati irányelv, Fúziós irányelv és a Kamat-jogdíj irányelv.

¹² BÉKÉS (2012) i.m. 19-20. Ezzel a témával a 92-94. oldalon részletesebben is foglalkozunk.

¹³ Elegendő csak, ha a Costa v. ENEL ügyre utalunk, melyben a Bíróság kimondta, hogy az uniós jog elsőbbséget élvez a tagállami joggal szemben. Erről bővebben lásd: C-6/64. sz. ügy Flaminio Costa v E.N.E.L. [ECLI:EU:C:1964:66].

¹⁴ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582.

¹⁵ Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.

¹⁶ Inga CHELYADINA: Harmonization of Corporate Tax Base in the EU: An Idea Whose Time Has Come? *Bruges Political Research Papers*, 76/2019. 7-10., illetve 23.

¹⁷ Javaslat a Tanács irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1-33. o.

¹⁸ A témával részletesebben foglalkozunk az „Adóelkerüléssel szembeni uniós fellépés nehézségei” c. alfejezetben a 86-100. oldalon.

való fellépés, melyre a Hervis ügyben¹⁹ hozott ítélet szolgáltat példát: itt a Bíróság a magyar hatóságok által alkalmazott progresszív adózást találta összeegyeztethetetlennek az uniós joggal.²⁰ Azonban a Bizottság nem ezt az utat választotta, hanem az állami támogatásokra irányadó szabályokat vetette be. Ennek kapcsán a végső lökést valószínűsíthetően a 2010-es évek elején kirobbant pénzügyi botrányok²¹ és a nyomában járó társadalmi elégedetlenség, valamint a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetősége (elsősorban az amerikai nagyvállalatok használták ki) jelentette.²² Az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján való fellépés két okból is célszerűnek tűnt. Egyrészt az EUMSZ 108. cikke értelmében a Bizottság speciális jogosítványokkal bír az állami támogatások joga területén.²³ Másrészt az irányadó szabályozás (EUMSZ 107. cikk) alapján az állami támogatás főszabály szerint tiltott: „*a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet*”. Habár az EUMSZ 107. cikk külön nem nevesíti, az adóintézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek („*bármilyen formában nyújtott támogatás*”), amit a Bizottság 1998-ban²⁴ és 2016-ban²⁵ kiadott Közleményei, valamint az uniós esetjog²⁶ is megerősít.

¹⁹ C-385/12. sz. ügy Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága [ECLI:EU:C:2014:47].

²⁰ Az ügy háttéréről részletesen lásd: JAKAB András-SONNEVEND Pál: A reklámadó és az európai jog. *Pázmány Law Working Papers*, 2014/14. 6-9.

²¹ Ennek kapcsán itt érdemes kiemelni a komoly vihart kavaráó LuxLeaks-et, illetve a Panama-aktákat. Előbbivel kapcsolatban részletesen lásd: Tax Games: The Race to the Bottom – Europe's role in supporting an unjust global tax system. *Eurodad*, 8 November 2017. <https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf>, 106., illetve Massimiliano TROVATO: Tax Rulings and State Aid: A Treacherous Mix, *European Policy Information Center*. http://www.epicenternetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax_Agreements-Full1.pdf, 1-2. Az utóbbival kapcsolatban pedig: Bastian OBERMAYER-Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. London, Oneworld Publications. 2017.

²² Az itt említett kérdésekkel részletesen foglalkozunk a 84-124. oldalon.

²³ Ennek keretében folyamatosan vizsgálja a tagállamokban létező támogatási programokat és amennyiben azok nem egyeztethetők össze a belső piaccal, eljárást indít az adott tagállammal szemben. A tagállamoknak kötelességük minden új támogatást és létező támogatás módosítását bejelenteniük a Bizottságnak és azokat a bizottsági vizsgálat lezárultáig nem hajthatják végre.

²⁴ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

²⁵ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.

²⁶ E tekintetben érdemes itt kiemelni, hogy a Bíróság már egy 1961-es ítéletében, a De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg ügyben (C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont) kimondta, hogy „*az állami támogatás fogalma mindazonáltal tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mivel ez nemcsak a pozitív juttatásokat öleli fel, mint amelyeket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azok az intézkedések is ideértendők, melyek különböző formában, de csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné, és amelyek anélkül, hogy szigorú értelemben szubvencióknak minősülnének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van*”.

A Bizottság tehát felismerte, hogy a versenyjog területén, azon belül is az állami támogatások ellenőrzése vonatkozásában olyan speciális jogkörökkel bír, amelyeket eddig nem aknázott ki teljesen és alkalmasak lehetnek egy széleskörű fellépésre a tagállamok által a multinacionális vállalatoknak feltételes adómegállapítások formájában nyújtott adókedvezményeivel szemben. A vizsgálatok 2013-2014-es megindulása elején Joaquin Almunia akkori versenyjogi biztos előzetesen arra figyelmeztetett, hogy a Bizottság nem ismer kegyelmet az indokolatlan kedvezményekkel kapcsolatban: „Az uniós adóhatóságok kötelesek egyenlő feltételeket biztosítani ahelyett, hogy a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalatokat eltérően kezelik”.²⁷ A Bizottság több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át, s a tagállamok ellen megindított hivatalos eljárások során olyan neves cégeknek biztosított feltételes adómegállapítások esetében rendelt el tiltott állami támogatás jogcímén visszatérítést, mint az Apple, a Starbucks vagy az Amazon.²⁸ A bizottsági fellépés azonban számos kritikát kapott mind a tagállamoktól, mind a szakértőktől. Többen is azzal vádolták a Bizottságot, hogy túllépett hatáskörén, mellyel megsérti a tagállami szuverenitást, szembemegy a Bíróság korábbi ítéleteivel, sőt veszélyezteti az adóelkerülés elleni nemzetközi fellépést. Különösen a bizottsági szokásos piaci ár elvének bevezetését, valamint az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését illették éles kritikával.²⁹ Éppen ezért egyáltalán nem volt meglepő, hogy a tagállamok fellebbeztek a negatív bizottsági határozatokkal szemben és így az ügyek előbb a Törvényszékre, majd napjainkra a Bíróság elé kerültek.

Jelen disszertációban elsősorban arra keressük a választ, hogy:

- alkalmas eszközt választott-e a Bizottság amikor az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján lépett fel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben vagy az évek során a bizottsági irányvonal kapcsán megfogalmazódott szakértői kritikák indokoltnak tekinthetők,
- elérte-e a kitűzött célját a bizottsági fellépés, vagyis – a multinacionális vállalatoknak kedvező tagállami jogszabályi környezet megváltozásával – visszaszorultak-e a tagállami hatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások biztosította lehetőségeket kihasználó adóelkerülési gyakorlatok.

²⁷ Bertold Bär-BOUYSSIÈRE-Ortwin CARRON-Michael HARDGROVE: Tax rulings and fiscal state aid in the EU. *DLA Piper*, <https://www.dlapiper.com/~media/Files/Insights/Events/2015/06/EUStateAid.pdf>; 3.

²⁸ Cleary GOTTLIEB: Three Years of EU State Aid Review of Tax Rulings: Taking Stock. *Alert Memorandum*, July 29, 2016. <https://www.clearygottlieb.com/~media/organize-archive/cgsh/files/publication-pdfs/alert-memos/three-years-of-eu-state-aid-review-of-tax-rulings-taking-stock.pdf>; 2.

²⁹ A kérdéssel részletesen fogunk foglalkozni a bizottsági határozatok értékelése során a 184-218. oldalon.

A disszertáció első részében (2-3. fejezet) az állami támogatásokra irányadó szabályok elméleti és gyakorlati hátterét tekintjük át. Ennek során előbb azzal a kérdéssel foglalkozunk, hogy vajon miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére. Ezt követően az állami támogatások EUMSZ 107. cikk 1. bekezdés szerinti fogalmi elemeit vizsgáljuk az adóintézkedések vonatkozásában az esetjog tükrében. Látni fogjuk, hogy noha az említett cikk külön nem nevesíti, az adóintézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek, nemcsak a direkt támogatások. A Bíróság már igen korán, a 70-es évekre kialakította az adóintézkedésekre vonatkozó gyakorlatát. Habár a Bizottság a 90-es évekig elvétve vizsgált ilyen eseteket, fokozatosan szemléletet váltott, melynek betetőzése a multinacionális vállalatoknak feltételes adómegállapítások formájában nyújtott adókedvezmények elleni eljárata.

A 4. fejezetben a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak hátterét vizsgáljuk meg, melynek során többek között kitérünk a multinacionális vállalat fogalmára és a multinacionális vállalatok világgazdaságban betöltött szerepére, az adóelkerülés és az adókijátszás közötti különbségekre, az adóelkerülési gyakorlatok tipizálására, valamint az adóparadicsomok kérdésére. Megerősítésre kerül az a tény, hogy napjainkban a legnagyobb multinacionális vállalatok az éves árbevételük és befolyásuk tekintetében már vetekszenek az államok gazdasági-politikai erejével, amely rendkívül megnehezíti a hatékony fellépést az általuk folytatott adóelkerülési gyakorlatokkal szemben. Ráadásul tovább rontja a helyzetet, hogy egyes államok kifejezetten arra törekednek, hogy a multinacionális vállalatoknak kedvező, ún. preferenciális adórezsimeket hozzanak létre. Ez alól pedig az Európai Unió sem kivétel: a Benelux államok és Írország – ahogy látni fogjuk – kirívó példának minősülnek e téren. Nem véletlen tehát, hogy a Bizottság vizsgálatai elsősorban ezekre a tagállamokra irányultak.

Az 5. fejezetben részletes elemezzük azokat az okokat, amelyek végül ahhoz vezettek, hogy a Bizottság az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján való fellépést választotta. A Bizottságnak az állami támogatások jogán nyugvó fellépését az elméleti jogalapon túl számos gyakorlati szempont is vezérli, így valójában nem egy ad hoc döntésről, hanem egy jól megtervezett cselekvéssorozatról van szó, amely a „gyökerénél” kívánja kezelni a problémát. Ezek közül a legfontosabbak az adóelkerüléssel szemben jogalkotás útján való fellépés nehézségei, a pénzügyi botrányok nyomán megerősödő társadalmi elégedetlenség a multinacionális vállalatok jelentős költségvetési bevételek kiesését okozó adóelkerülési gyakorlatai miatt, az amerikai cégek versenyelőnye (döntően a Trump-reform előtti amerikai

szabályozás eredménye; elérték, hogy lényegében véve sem az USA-ban, sem Európában ne fizessenek adót), valamint a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetősége.

A 6. fejezetben a Bizottság „hadjárata” kerül a középpontba, melynek folyamán meghatározott szempontrendszer (pl: szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása, a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése, szelektív előny) alapján részletesen megvizsgáljuk a bizottsági határozatokat, az arra érkező szakértői kritikákat, majd végül azt, hogy az uniós bírósági fórumok (Törvényszék, Bíróság) hogyan foglaltak állást a legvitatottabb kérdésekben. E tekintetben érdemes kiemelni, hogy habár a szakértők általánosságban üdvözlötték a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni bizottsági fellépést, azonban rámutattak arra is, hogy a Bizottság erre hivatkozva tiltott adóharmonizációra törekszik a közvetlen adózás területén, ahol a Szerződések értelmében a tagállamok továbbra is autonómiával rendelkeznek. Ennek eszköze elsődlegesen a szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása, valamint a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése. Utóbbi lényege röviden abban ragadható meg, hogy a Bizottság szerint a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem. Amennyiben a Bíróság jóváhagyja a Bizottság irányvonalát, akkor a tagállamok transzferárazással kapcsolatos szabályrendszerének alakításában (különösen a szokásos piaci ár elve esetében) a nemzeti jog és a nemzetközi soft law mellett fokozatosan meghatározó szerepre tesz majd szert az uniós jog is. Az eljárások tétje tehát az volt, hogy tovább szűkül-e a tagállamok mozgástere a közvetlen adók területén vagy a Bíróság útját állja a bizottsági törekvéseknek.

A 7. és egyben záró fejezetben röviden összegezzük a disszertációban lefolytatott kutatást és kiemeljük az abból levonható legfontosabb megállapításokat. Ennek keretében kitérünk arra is, hogy a bizottsági fellépés elérte-e a kitűzött célját és vajon alkalmas eszköznek tekinthető-e az állami támogatásokra irányadó szabályok alapján lefolytatott vizsgálatok.

A disszertáció elején, előzetesen, az alábbi hipotéziseket fogalmazzuk meg:

- a Bizottságnak az állami támogatások jogán nyugvó fellépését az elméleti jogalapon túl számos gyakorlati szempont is vezérli, így valójában nem egy ad hoc döntésről, hanem egy jól megtervezett cselekvéssorozatról van szó,
- a Bizottság a 2010-es évek elejére azzal volt kénytelen szembesülni, hogy a közvetlen adók harmonizálása vonatkozásában jogalkotás útján nem, vagy csak nagyon nehezen lehet érdemi eredményeket elérni az erős tagállami ellenállás miatt,

- a feltételes adómegállapítások – noha legálisak – több szempontból is problematikusnak mondhatók. A 2010-es évek elejére nyilvánvalóvá vált, hogy nemcsak a multinacionális vállalatok által alkalmazott adóelkerülési technikák vezetnek komoly adóbevételkieséshez az Európai Unióban, hanem ehhez jelentősen hozzájárul bizonyos országok – köztük számos uniós tagállam – adóhatóságainak diszkrecionális gyakorlata is, amely az általuk kibocsátott, a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező feltételes adómegállapításokban ölt leginkább testet („sweetheart deals”),
- a Bizottság érvelésével szemben a szokásos piaci ár elve nem vezethető le az EUMSZ 107. cikkéből, mivel a tagállami jogban gyökerezik, vagyis csak akkor alkalmazható, ha azt ténylegesen is beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe,
- a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben a jogalkotás útján történő bizottsági fellépés – annak minden nehézsége ellenére – mégiscsak alkalmasabb, mint az állami támogatásokra irányadó szabályok nyomán lefolytatott vizsgálatok.

A disszertáció keretében lefolytatott kutatás során a fenti hipotéziseket részletesen is megvizsgáljuk. Vajon beigazolódnak-e az előzetes sejtéseink?

2. Miért van szükség az állami támogatások ellenőrzésére?

Az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás napjaink egyik legfontosabb versenyjogi területe. Arra világít rá, hogy nemcsak a vállalatok tanúsíthatnak versenytorzító magatartást (pl: kartellezés, gazdasági erőfölénnyel való visszaélés stb.), hanem maguk az államok is.³⁰ Ugyanis az államok – a multinacionális óriásokat leszámítva – lényegesen több intézkedéssel élhetnek, illetve a rendelkezésükre álló forrásaik is nagyságrenddel nagyobbak, mint más piaci szereplők esetében.³¹ Ennek kapcsán elegendő megemlíteni az egyes gazdasági szektoroknak nyújtott direkt támogatásokat vagy akár egy-egy kiemelt jelentőségűnek minősített vállalat letelepedését elősegítő adókedvezményeket. Utóbbi tekintetében gondoljunk csak a Jaguar nyitrai beruházására vagy a Debrecenben létesítendő BMW gyárra: az érintett kormányok jelentős összegeket csoportosítottak át a költségvetésükből, hogy a vállalatok ezeket a beruházási helyszíneket válasszák. Ráadásul erre úgy került sor, hogy biztos volt: a vállalatok mindenképpen be akarnak fektetni a térségben.³²

A kormányok változatos módokon tudnak támogatást nyújtani az érintetteknek, úgy, mint például hitelgarancia, piaci kamatok alatti kölcsönfelvétel vagy ha piaci ár fölött vásárolnak tőlük. Különösen az állami tulajdonú vállalatok ezeknek a támogatásoknak a kedvezményezettjei, ezzel is biztosítva a veszteségesen működő vállalatok mesterséges fennmaradását.³³ Emellett a kormányok bizonyos iparágakat előszeretettel támogatnak, kifejezetten válság esetén. Erre jó példa az autóipar, amely 2008-ban összesen 48 milliárd dollár támogatásban részesült világszerte. Végezetül különféle iparpolitikai szempontok is szerepet játszhatnak egy-egy támogatás nyújtásakor: például, ha a kormány meg akarja akadályozni a külföldi felvásárlást.³⁴

Mindezek fényében hogyan tekintsünk e területre? Vajon kontrollra van szükség vagy inkább az lenne a kívánatos, ha az államok szabadon élhetnének ezekkel az eszközökkel? Ezek mind-mind olyan kérdések, melyekre az eltérő korok és a különböző jogrendszerek más-más választ adtak. Az elkövetkezőkben ezeket tekintjük át röviden.

³⁰ VÖRÖS Imre: Az állami támogatások uniós jogi megítélésnek hatása a belső jogra. *Jogelméleti Szemle*, 2013/3. 131.

³¹ NYIKOS Györgyi (szerk.): *Állami támogatások*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018. 20.

³² Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: HORBULÁK Zsolt: A szlovákiai gépjárműgyártás helyzete és kihívásai. *Területi Statisztika*, 2019/3. 329., illetve 345.; Ottó CSÍKI-Réka HORVÁTH-Levente SZÁSZ: A study of regional-level location factors of car manufacturing companies in the EU. *Acta Oeconomica*, vol. 69., no. S2 (2019).

³³ Ennek kapcsán lásd például: Saman KELEGAMA: *Privatization in Sri Lanka : The experience during the early years of implementation*. Colombo, Sri Lanka Economic Association, 1993.

³⁴ Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>, 17-20.

Már az elején érdemes leszögezni, hogy az állami támogatások alkalmazása nem újdonság: évszázadok óta élnek ezekkel az eszközökkel az aktuális kormányzatok. Például a XV-XVIII. században uralkodó merkantilista felfogás szerint az államnak támogatnia kell a kereskedelmet és az ipart, különösen késztermékek kivitelét és az elmaradott iparágakat. Ezt követően viszont a szabadkereskedelmi eszmék, a piaci önszabályozásába vetett hit miatt a XVIII-XIX. század második feléig háttérbe szorult, majd a nagy gazdasági világválság (1929-1933) idején és a II. világháború után ismét előtérbe került az állami támogatások alkalmazása. Ez nemcsak a szocializmus kelet-közép európai előretörésének volt betudható, hanem annak is, hogy Nyugat-Európában államosításokra került sor a kulcsiparágákban. A hatvanas évektől kezdődően viszont ismét megjelentek olyan nézetek, amelyek az állami beavatkozás csökkentését szorgalmazták. Idesorolható Milton Friedman felfogása is, aki szerint a felnövekvő iparágak támogatása csak mesterséges burkot teremt, ami megakadályozza a versenyhelyzet kialakulását. Ehelyett arra lenne szükség, hogy az adókat csökkentsék, az állami vállalatokat privatizálják, illetve a kormányok engedjenek teret a piac működésének.³⁵ Mindazonáltal ebben az időszakban az állami támogatás fontos iparpolitikai eszközzé vált, amelyet aztán az 1970-es években a hanyatló iparágak kiségitésére vetettek be, úgy, mint az acélipar, a hajógyártás területén vagy a nemzeti bajnokok létrehozása érdekében. Azonban az 1980-as években gyökeres változás állt be: amíg az USA-ban az új irány a tőkefelhalmozás elősegítését célozta, addig az Európai Unióban a Bizottság a „jó” állami támogatási politika elvét alkalmazta, melyet a versenytorzító támogatásokkal szembeni fellépés jellemezett. Ezt tovább erősítette a 2000 márciusában lezajlott lisszaboni Európai Tanács-i ülés³⁶ is, ahol többek között felszólították a tagállamokat, hogy az állami támogatások általános csökkentése mellett törekedjenek arra, hogy a szektorális támogatásokról térjenek át a horizontálisakra. Ennek hatására az uniós tagállamokban az 1980-as évekbeli 2%-ról a GDP 0,5-0,6%-ra csökkent az állami támogatások szintje 2008-ra. Ezek a folyamatok pedig a 2004 után csatlakozott tagállamok esetében is hasonlóan alakultak: a csatlakozáskori kezdeti magasabb értékek (átlagosan a GDP 1,42%-a) néhány éven belül a régi tagállamok értékei felé konvergáltak.³⁷ 2008 után viszont a válságellenes intézkedések hatására ugrásszerűen megnőtt az állami támogatások GDP-hez viszonyított értéke: elérte az

³⁵ HARGITA Eszter: Állami támogatások Magyarországon az uniós versenypolitika tükrében. *PhD értekezés*, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest, 2003. http://phd.lib.uni-corvinus.hu/113/1/hargita_eszter.pdf; 33-35.

³⁶ Presidency Conclusions. *Lisbon European Council*, 23 and 24 March 2000. <https://www.consilium.europa.eu/media/21038/lisbon-european-council-presidency-conclusions.pdf>

³⁷ Nicolae BĂCILĂ: The Relation between State Aid and Economic Development in the European Union. *The Romanian Economic Journal*, Year XIII, no. 36 (June 2010) 111-122.

1,7%-ot, ami több mint 200 milliárd eurót jelentett.³⁸ Ugyanakkor ezt követően ismét – a válság ellen hozott intézkedések lecsengésével - csökkenést figyelhetünk meg: 2017-ben a GDP 0,76%-a volt, ami közel 120 milliárd euró.³⁹

Az állami támogatások tehát – különböző formában és alkalmazási körben – már hosszú ideje az országok gazdaságpolitikájának eszköztáraihoz tartoznak. Számos országnak és nemzetközi szervezetnek van állami támogatásokra irányadó szabályozása, ugyanakkor az eljáró hatóságok eltérő jogkörökkel rendelkeznek. A nemzetközi szabályozások közül érdemes kiemelni a WTO rendszerét, amely hasonlóan az uniós szabályozáshoz, arra helyezi a hangsúlyt, hogy a részes államok indokolatlan támogatásokat (itt: szubvenciókat) ne nyújtsanak.⁴⁰

Az állami szabályozások tekintetében pedig célszerű röviden kitérni az amerikai megoldásra. Az amerikai jogrendszer, szemben az uniós joggal, nem tartalmaz átfogó szabályozást az állami támogatásra vonatkozóan. Éppen ezért többen is azon az állásponton vannak, hogy az USA esetében ilyenről nem is beszélhetünk.⁴¹ Azonban ez csak részben igaz, mivel egy külön, erre szakosodott hatóság helyett a Legfelsőbb Bíróság látja el a kontrollt az amerikai alkotmány kereskedelmi klauzulájának negatív értelmezésére hivatkozva. Habár az amerikai szövetségi kormány csak rendkívüli esetekben (pl: honvédelem, pénzügyi rendszer integritása stb.) nyújt állami támogatást, az államok ugyanakkor számos alkalommal éltek ezzel az eszközzel.⁴²

³⁸ Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>; 19.

³⁹ State Aid Scoreboard 2018: Results, trends and observations regarding EU28 State Aid expenditure reports for 2017, *European Commission Competition DG*, 07 January 2019. https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state_aid_scoreboard_2018.pdf

⁴⁰ A gyakorlat az állami forrás kritériumát szigorúan, míg a szelektivitás tartalmát megengedően értelmezi. A szabályozásról részletesen lásd: Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>; 20., https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf.

⁴¹ Ennek kapcsán lásd például: David SPECTOR: State Aids: Economic Analysis and Practice in the European Union. In: Xavier VIVES (ed.): *Competition Policy in the EU: Fifty Years on from the Treaty of Rome*. Oxford, Oxford University Press, 2009. 176.

⁴² A Legfelsőbb Bíróság több alkalommal is kimondta, hogy az államoknak tartózkodniuk kell az államközi (interstate) kereskedelem korlátozásától, kivéve, ha ez ténylegesen is indokolható. Az államok adóintézkedései kapcsán pedig kijelentette, hogy azok csak abban az esetben minősülnek jogszerűnek, ha azt egy olyan legitim helyi cél támasztja alá, amelynek nincs más, kevésbé korlátozó alternatívája. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd az alábbi jogeseteket: *West Lynn Creamery v. Healy*, 512 U.S. 186, 201 (1994); *Bacchus Imports, LTD. v. Dias*, 460 U.S. 263, 272 (1984); *Oregon Waste Sys., Inc. v. Dep't of Env'tl. Quality*, 511 U.S. 93, 99 (1994), *Cuno*, 386 F.3rd 738, 743 (6th Cir. 2004), rev'd in part on other grounds sub nom. *Daimler Chrysler Corp. v. Cuno*, 126 S. Ct. 1854 (2006). A Cuno jogesetet, valamint az amerikai és az uniós szabályozás alapjait részletesen elemzi: Deborah H. SCHENK: The Cuno Case: a Comparison of U.S. Subsidies and European State Aid. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 5, no. 1. (2006) 3-8.

Az Európai Unióban a versenypolitika alappilléreinek számít az állami támogatásokra vonatkozó szabályozás. Ez több szempontból is tetten érhető. Egyrészt a Bizottság a Szerződések őreként speciális jogosítványokkal bír az állami támogatások területén (EUMSZ 108. cikk), melynek értelmében – ahogy azt korábban részleteztük – többek között a tagállamok főszabály szerint kötelesek előzetesen bejelenteni a tervezett támogatást, amelyet a Bizottság jóváhagyása nélkül nem léptethetnek hatályba. Másrészt már az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó 1951-es Párizsi Szerződés, valamint az 1957-ben elfogadott, az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó Római szerződés is lefektette azt az általános tételt, hogy az állami támogatás tiltott, amelyet a Szerződések is átvett (EUMSZ 107. cikk).⁴³ Az általános tilalom alól pedig csak szűk körben van kivétel, melyeket az EUMSZ 107. cikk 2. és 3. bekezdései sorolnak fel. Harmadrészt több évtizednyi bírói gyakorlatra volt szükség ahhoz, hogy az állami támogatás fogalmának határait – az egyes elemek értelmezésével – többé-kevésbé kijelöljék. Ennek során a bírósági ítéletek figyelembe vették az uniós jog fejlődését, az azt kísérő gazdasági-politikai változásokkal⁴⁴ együtt, vagyis az európai integráció mélyülését, ami a Bizottság jogalkotási tevékenységére is hatást gyakorolt.⁴⁵

A belső piac integritása tehát felülírja a tagállami érdekeket, s csak a piaci kudarcok⁴⁶ esetében van lehetőség az állami támogatás eszközével élni. Ez azt a célt szolgálja, hogy a tagállamok a versenyjogi szabályokat megkerülve ne tudjanak gazdasági előnyöket biztosítani a hazai és külföldi vállalatok számára.⁴⁷ A szigorú állami támogatásra vonatkozó szabályok viszont egyesek szerint⁴⁸ a tagállamok gazdasági mozgásterének csökkenését eredményezhetik: az Európai Unión kívüli székhellyel bíró vállalatoknak jobbak a lehetőségeik a versenyképességük növelésére, mivel az állami támogatási szabályok korlátozhatják a tagállami kormányokat abban, hogy az általuk preferált vállalatokat

⁴³ Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, HL C 115., 2008.5.9.

⁴⁴ E tekintetben érdemes kiemelni, hogy az uniós jog az elmúlt évtizedekben fokozatosan a korábban állami szférában tartott ágazatok liberalizációját írta elő pl: vasúti teherszállítási üzletág. Utóbbival kapcsolatban részletesen lásd például: KOÓS Gábor: A vasúti szektor teherszállítási üzletágának liberalizációja az Európai Unióban. *Debreceni Jogi Műhely*, 2004. november. http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/otdk_kulonszam/a_vasuti_szektor_teherszallitasi_teherszallitasi_uzletaganak_liberalizacioja_az_europai_unioban/.

⁴⁵ NYIKOS i. m. 22-23.

⁴⁶ A fogalommal részletesen foglalkozunk a 18-21. oldalon.

⁴⁷ Justus HAUCAP-Ulrich SCHWALBE: Economic Principles of State Aid Control. *Discussion Paper*, no. 17, Düsseldorf Institute for Competition Economics, April 2011. 14.

⁴⁸ Ennek kapcsán lásd például: Jörgen HETTNE: European industrial policy and state aid – a competence mismatch? *European Policy Analysis*, Swedish Institute for European Policy Studies. January 2020:1epa. https://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2020/2020_1epa.pdf.

támogassák.⁴⁹ A gyakorlatban ugyanakkor nem feltétlenül jelent ez tényleges akadályt: az uniós tagállamokban alkalmazott versenyképességnövelő támogatások mértéke nem marad el más, nem uniós államhoz (pl: Japán, USA) képest.⁵⁰

Adódik tehát a kérdés: vajon mi indokolja az uniós állami támogatási kontrollt? Ennek kapcsán előjáróban érdemes hivatkoznunk Vörös Imrére, aki tanulmányában arra mutat rá, hogy az egyes tagállamok által nyújtott támogatások versenyt torzító hatása az egész belső piacra kihatással van. Amennyiben tehát az egyik tagállam ilyen eszközzel támogat vállalatokat, akkor azzal a többi tagállamban meglévő versenytársait hozza hátrányosabb helyzetbe, ami végső soron a belső piac egységét is veszélybe sodorja. Éppen ezért szerinte *„az állami támogatásoknak az EU általi, végül is jogi szabályozásban megjelenő ellenőrzése tehát arra (kell) irányul(jon), hogy miközben maga a támogatás nyújtásának feltételei a piac tökéletlenségeinek a korrekciójára irányulnak, az ezzel kapcsolatos állami-hatósági döntés EU általi ellenőrzésének viszont a hatósági-kormányzati tökéletlenségek, hibák korrekcióját kell biztosítsák”*.⁵¹ Azonban önmagában az a tény, hogy egy adott támogatás a kormányzati célkitűzés elősegítésére alkalmatlan, még nem feltétlenül indokolja az uniós szintű kontrollt.⁵² Ahhoz ugyanis valamennyi, az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésében szereplő, állami támogatás fogalmi elemnek teljesülnie kell.⁵³ Az elkövetkezőkben azokat az érveket tekintjük át, amelyek alátámasztják az uniós kontroll szükségességét.

A nemzetközi szakirodalom a kérdést általános, illetve specifikus szempontból is vizsgálja. Ezek közül az utóbbit célszerű követnünk, mivel az számításba veszi azokat a tényezőket is, amelyek kifejezetten az uniós kontroll esetében állnak fenn. Itt viszont azt is meg kell jegyeznünk, hogy habár az állami támogatások kapcsán elsősorban a negatívumokat hangsúlyozzák, ennek ellenére számos olyan eset ismert amikor az gazdaságilag indokolható. Elsőként ezeket tekintjük át.

⁴⁹ MÓNKA PAPP: EU State Aid Law and National Public Policy Choices. <https://hrops.tk.mta.hu/uploads/files/Papp.pdf>; 18-19.

⁵⁰ MARIO MONTI: A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe’s economy and society. *Report to the President of the European Commission*, Ref. Ares(2016)841541 - 17/02/2016, 9 May 2010. <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15501/attachments/1/translations/en/renditions/pdf; 87>.

⁵¹ VÖRÖS i. m. 132-133.

⁵² SPECTOR i. m. 176-177.

⁵³ A következő fejezetben ezeket a fogalmi elemeket részletesen is megvizsgáljuk.

2.1. Állami támogatások alkalmazása mellett szóló érvek

Az állami támogatások pozitív hatása kapcsán az egyik leggyakrabban hangoztatott érv a piaci kudarcok orvoslása. Ez akkor áll fenn, ha a piac nem nyújt gazdaságilag hatékony teljesítményt a szabad piaci verseny működési feltételeinek keretei között. Azonban nem tartozik ide az az esetkör, amikor a piac nem nyújt politikailag kívánatos teljesítményt pl: széleskörű hozzáférés az internethez, kiváló minőségű országos postaszolgáltatás hétvégeként. Éppen ezért nagyon fontos, hogy a biztosított állami támogatásnak arányosnak kell lennie a kezelni kívánt helyzettel, vagyis nem haladhatja meg a piaci kudarc által okozott kárt.⁵⁴ A nemzetközi közgazdaságtan hagyományosan az alábbiakat sorolja ide: externáliák, közjavak, növekvő mérethozadék, információs kudarcok és koordinációs problémák.

Az externáliák, vagy más néven külső hatások esetében arról van szó, hogy az egy gazdasági szereplő tevékenysége más, harmadik felek tevékenységére negatív vagy pozitív hatással van, anélkül, hogy ezt ellentételezés kísérné. Előbbire a környezetvédelem területe számos példát szolgáltat. Elég csak megemlíteni azt az esetet, amikor egy szennyezőanyag kibocsátásával járó termelés megkezdésével a településen lakók egészségi állapota romlik, s más cégeknek drága szűrőberendezéseket kell beszerezniük. Ráadásul, mivel az érintetteknek a „jó” környezethez nincs alanyi joguk, ezért a szennyező tevékenységgel szemben nem tudnak fellépni, illetve a kibocsátót sem tudják perelni. Éppen ezért ilyenkor az állami támogatás nyújtása indokolt, mivel ezzel a vállalatot arra lehet rászorítani, hogy csökkentse a szennyezőanyagkibocsátást.⁵⁵ Hasonló a helyzet a pozitív externáliák esetében is. Például a kutatás-fejlesztés és a szakképzés nemcsak az adott vállalat számára jelenthet előnyt, hanem az egész társadalom számára is. Hiszen a kutatási tevékenységgel kapcsolatos információk könnyen kiszivároghatnak (pl: munkahelyi beszélgetések, konferenciák), hozzájárulva ezzel olyan kutatási eredmények megszületéséhez, amelyekből más cégek is profitálhatnak. Másrészt gyakran előfordul, hogy a szakképzésben részesült munkavállalókat más cégek elcsábítják, ami viszont arra készítheti az adott céget, hogy csökkentse ezeket a költséget. Az államnak tehát érdemes beavatkoznia, mivel a vállalatok csak a saját szempontjaikat mérlegelik, s a megfelelő támogatás hiányában mind a kutatás-fejlesztésre, mind a szakképzésre fordított összegek elmaradnának a társadalmilag megkívánt szintektől.⁵⁶

⁵⁴ LOVAS Dóra: Állami támogatások uniós jogi szabályozása, különös tekintettel az energiaszektorra. *Európai Jog*, 2018/2. 25.

⁵⁵ HAUCAP-SCHWALBE i. m. 7.

⁵⁶ HARGITA i. m. 42-43.

Ráadásul számos empirikus tanulmány az amerikai Szilikon-völgy megszületését is erre vezeti vissza.⁵⁷

Közjavak jellemzője, hogy kimeríthetetlenek, mindenki számára szinte végtelenül hozzáférhetőek, ezek fogyasztásából gyakorlatilag senkit sem lehet kizárni (függetlenül attól, hogy fizetnek-e vagy sem), egyedi hasznosítás helyett csak kollektív hasznosításukra van mód, s az ide tartozó szolgáltatások (pl: világítótorony, utcai világítás, honvédelem, általános gazdasági érdekű szolgáltatások) esetében nincs igazi verseny, ezért a verseny torzításával sem kell számolni. Amennyiben tehát a szolgáltatások színvonala elégtelen, akkor az állami támogatások nyújtása egy alkalmas eszköznek minősülhet.⁵⁸ Az állami beavatkozást emellett az is indokolja, hogy a piac – az egészen kivételes eseteket leszámítva⁵⁹ – nem termel közjavakat: a fogyasztóknak nem éri meg hozzájárulniuk az adott szolgáltatáshoz, mivel annak élvezetéből főszabály szerint úgysem lehet kizárni őket.⁶⁰ Hargita Eszter szerint a verseny torzítása csak akkor merülhet fel, ha a hatóságok diszkriminatívan járnak el a szolgáltatásokat biztosító szerződések megkötésénél.⁶¹ Érdeemes itt még megemlíteni a Haucap-Schwalbe szerzőpáros véleményét, akik szerint a verseny hiánya önmagában véve még nem jelenti azt, hogy az állami támogatás indokolt lenne. Ugyanis amennyiben a potenciális fogyasztó mégis kizárható az adott jószágból, akkor a szolgáltató az ezzel járó költségeket számításba véve el tudja kerülni, hogy a szolgáltatás ne váljon gazdaságtalanná.⁶² A növekvő mérethozadék jelensége⁶³ – vagyis a termelés növekedésével a kibocsátás egységére jutó termelési költségek csökkennek – monopolisztikus vagy oligopolisztikus piacokon figyelhető meg, ahol kevés vállalat működik. Ennek következtében az árak magasabbak az átlagköltségnél, viszont a megtermelt mennyiség alacsonyabb a társadalmi optimumnál. Habár általában nem szükséges az állami beavatkozás, azonban vannak olyan esetek, amikor ez mégis indokolt. Erre jó példa, ha az árakat a fogyasztók és a potenciális versenytársak védelme érdekében kontroll alá kell vonni. Ez akkor fordulhat elő, ha a piacon

⁵⁷ SPECTOR i. m. 186.

⁵⁸ Hans W. FRIEDERISZICK-Lars-Hendrik RÖLLER-Vincent VEROUDEN: European State Aid Control: an economic framework. September 28th, 2006. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.525.1875&rep=rep1&type=pdf>; 14., HORVÁTH Csanád: Globális szintű (ökológiai) közjavak használatából fakadó externáliák következményei és szabályozása hazánkban. *Gazdaság & Társadalom*, 2014/1. 39.

⁵⁹ Ezzel kapcsolatban lásd például: MANCUR Olson Jr.: *The Logic of Collective Action*. Cambridge MA, Harvard University Press, 1973.

⁶⁰ CZIBERE Károly: *Az egyházak szociális munkájának jogszabályi környezete Magyarországon*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- És Jogtudományi Doktori Iskola, 2021. https://ajk.kre.hu/images/doc2021/doktori/Disszertacio_Czibere_Karoly.pdf; 45.

⁶¹ HARGITA i. m. 39.

⁶² HAUCAP-SCHWALBE i. m. 8.

⁶³ HARGITA i. m. 39-42.

monopolhelyzetben levő szolgáltatót magas belépési korlátok védik a potenciális versenytársaktól, ami miatt az előbbi az árakat folyamatosan emelheti, anélkül, hogy az számára versenyhátrányt okozna.⁶⁴ Ilyen esetekben az állami beavatkozás több célra is irányulhat: termelés támogatása, piacra jutás segítése vagy egy új termék támogatása.

Információs kudarcról akkor beszélhetünk, ha a piacon jelen lévő szereplők közül valamelyik többletinformációval rendelkezik a másikkal képest vagy számára az adott információk könnyebben hozzáférhetők. Ez pedig felveti az erkölcsi kockázat,⁶⁵ illetve a kontraszelekció⁶⁶ problematikáját, ami jelentősen befolyásolja az érintett piac működését és teljesítményét. Erre jó példát szolgáltat a hitelpiac, ahol a hitelezők nem rendelkeznek teljes körű információval az adósok csőd-kockázatáról, így a hitelkamatok megállapításánál egy átlagos kockázati szinttel számolnak, ami azt eredményezi, hogy a hitelt csak a magas kockázatú adósok fogják igénybe venni, mivel az alacsony kockázatú adósok számára a hitelkamatok túl magasak. Ez szélsőséges esetben azzal járhat, hogy a rendszerből a jó kockázattal rendelkező adósok kikerülnek, ami piaci kudarchoz vezethet.⁶⁷ Ebben a helyzetben az állami beavatkozás hozzájárulhat ahhoz, hogy a piaci szereplők megfelelő információk birtokában hozhassák meg döntéseiket, elősegítve ezzel a piac hatékony működését.⁶⁸

Koordinációs problémák alatt olyan helyzeteket értünk, amikor – döntően a piaci szereplők rugalmatlansága miatt – piaci egyensúly nem létezik vagy egy új egyensúly nem jön létre a kívánt gyorsasággal, ami a kedvezőtlen keresleti-kínálati viszonyokra vezethető vissza. Ilyen helyzet áll fenn, amikor egy adott nemzetgazdaságban strukturális változások következnek be. Ennek keretében a tagállamok ún. szerkezetátalakítási támogatásokat nyújtanak, ami a strukturális politika egyik eszköze. Ez ugyanis elősegíti, hogy az adott vállalat alkalmazkodni tudjon az új gazdasági feltételekhez pl.: az újraegyesítés után a kelet-német mezőgazdaság ilyen támogatásokban részesült, hogy gyorsabban tudjon adaptálódni a piacgazdasági körülményekhez. Ugyanakkor a Haucap-Schwalbe szerzőpáros arra is felhívja a figyelmet,

⁶⁴ HAUCAP-SCHWALBE i. m. 9.

⁶⁵ Ez azt jelenti, hogy az egyik fél a szerződés megkötése után anélkül tud változtatni a tranzakcióhoz kötődő ügyleteken a másik fél terhére, hogy az arról tudomást szerezhetne. Ennek leggyakoribb példája a biztosítótársaságok esete, ahol a biztosítóval történő szerződéskötés után megváltozik az emberek viselkedése pl: kisebb gondosággal járnak el, túlbecsülik a kárt. Erről részletesen lásd: SZÁNTÓ Zoltán: Kontraszelekció és erkölcsi kockázat a politikában – Vázlat az információs aszimmetria közgazdaságtani fogalmainak politikatudományi alkalmazhatóságáról. *Közgazdasági Szemle*, LVI. évf., 2009. június. 565-566.

⁶⁶ Ennek tipikus példája a használt autókereskedők esete, amikor a vevők nem képesek felismerni az eladók valódi szándékait a megfelelő információk hiánya miatt, így azok könnyen átverhetik őket. Mindez pedig azzal jár, hogy az adott piacról eltűnnek a tisztességes kereskedők. Erről részletesen lásd: SZÁNTÓ i. m. 564-565.

⁶⁷ HAUCAP-SCHWALBE i. m. 9-10.

⁶⁸ LOVAS (2018) i. m. 25.

hogy az ilyen jellegű támogatásokat csak rövid ideig szabad biztosítani, mivel, ha ezek állandóvá válnak, akkor elmaradhat a szükséges szerkezeti átalakulás.⁶⁹

A fenti, gyakran hivatkozott érvek mellett a nemzetközi szakirodalomban más szempontok is megjelennek. David Spector tanulmányában kiemeli az állami támogatások versenygeneráló hatását, illetve a személyre szabott társasági adókban betöltött szerepét. Előbbi kapcsán kifejti, hogy az Airbus létrehozásával növekedett a verseny az addig egyszereplős (Boeing) repülőgépgyártás területén, mely – az Airbus-nak nyújtott támogatás révén – hozzájárult az európai jólét növekedéséhez is. Utóbbi tekintetében pedig megjegyzi, hogy a társasági adók jelentős hatást gyakorolnak az érintett vállalatok beruházásaira, illetve szerkezeti felépítésére. Éppen ezért ahelyett, hogy az összes vállalat adóját csökkentenénk, célszerűbb az adókra legérzékenyebbeknek adómentességet biztosítani, korrigálva ezzel egy kormányzat miatt létrejött piaci kudarcot.⁷⁰ Friederiszick-Röller-Verouden szerzőtrío a piaci kudarcok körébe sorolja a piaci erőt is: ugyanis ez szerintük a verseny megszűnéséhez és drágább árucikkekhez vezethet. Azonban az állami támogatás nyújtásával más szereplőknek is bejuthatnak az adott piacra, akiknek erre enélkül esélye sem lenne. Ugyanakkor azt is megjegyzi, hogy az állami támogatások révén belépési korlátokat is fel lehet állítani, amivel meg lehet akadályozni az újabb szereplők megjelenését a piacon. Emellett arra is felhívják a figyelmet, hogy méltányossági szempontok is indokolhatnak állami beavatkozást (szociális és regionális támogatás). Az uniós támogatások 40%-a ebbe a körbe sorolható.⁷¹ A Haucap-Schwalbe⁷² a piaci kudarcok mellett politikai motivált, illetve politikai gazdaságtani érveket is megemlít. Előbbi kapcsán érdemes kiemelnünk az érdemjóságok (merit goods) kérdéskörét, melyet szorosan kapcsolódik a korábban már említett közjavakhoz. Annak ellenére, hogy az ide tartozó javak megtalálhatók a piacon, a szolgáltatás nyújtásának a színvonala a politikai élet szereplői szerint állami beavatkozás nélkül (pl.: árcsökkenés) alacsony lenne. Éppen ezért a kormányok általában arra törekszenek, hogy ezeket a szolgáltatásokat állami tulajdonú vállalatok lássák el.⁷³ Az érdemjóságok koncepciója tehát alapvetően nem gazdasági, hanem paternalisztikus alapokon nyugszik.⁷⁴ háttérükben az a feltevés áll, hogy a fogyasztók nem

⁶⁹ HAUCAP-SCHWALBE i. m. 10.

⁷⁰ SPECTOR i. m. 187-188.

⁷¹ FRIEDERISZICK-RÖLLER-VEROUDEN i. m. 15-19.

⁷² HAUCAP-SCHWALBE i. m. 12.

⁷³ Przemysław KOWALSKI-Max BÜGE-Monika SZTAJEROWSKA-Matias EGELAND: State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications. *OECD Trade Policy Papers*, no. 147, OECD Publishing, Paris, 2013. <https://state-owned-enterprises.worldbank.org/sites/soe/files/reports/State-Owned%20Enterprises%20Trade%20Effects%20and%20Policy%20Implications.pdf>, 12.

⁷⁴ David SAWERS: Should the Taxpayer Support the Arts? *Current Controversies*, no. 7, The Institute of Economic Affairs 1993. <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbook405pdf.pdf>; 25.

„tudják”, hogy mi lenne számukra a megfelelő termék vagy tisztában vannak vele, de más termékek elvonják róla a figyelmüket. A döntéshozók viszont a megfelelő ismeretek birtokában vannak, s így meg tudják határozni ezen termékek körét.⁷⁵ Ugyanakkor jogosan felvethető, hogy a kormány miért nem támogatja közvetlenül a fogyasztókat, hogy szabadon kiválaszthassák az ellátót, ha erre az érintetteknek jobb lehetőségük van. Erre ellenérvként azt mondhatjuk, hogy a kormánynak lehetnek olyan célkitűzései (pl: igazságosság, minőségbiztosítás, költségvetési keretek), amelyek indokolják az ágazati (pl: egészségügyi ellátás) támogatást.⁷⁶ Nem véletlen, hogy az érdemjóságok elméletével több probléma is van. Egyrészt kérdéses, hogy a döntéshozók a megfelelő termékkört célozzák meg, másrészt nem rendelkeznek elegendő információval ahhoz, hogy az árak megváltozására hogyan reagálnak a fogyasztók. A szerzőpáros szerint az érdemjóságok értékítéleten alapulnak, ahol az egyéni és a közösségi preferenciák ütköznek.⁷⁷

2.2. Állami támogatások alkalmazásával szembeni érvek

Az előbbiek jól mutatják, hogy az állami támogatások alkalmazása bizonyos esetekben indokoltnak tekinthető. Ugyanakkor számításba kell azt is venni, hogy a támogatások korlátlan biztosítása egyes piaci szereplőknek számos negatívumokkal is járhat. Ez utóbbi tény igazolja azt, hogy e területen is szükség van ellenőrzésre. Mindez fokozottan igaz az Európai Unió tekintetében, ahol ennek hiányában a tagállamok egymással versenyeznének a befektetésekért („*subsidy race*”), valamint megkerülve a versenyjogi szabályokat, korlátlanul támogatnák a hazai ipart, rombolva ezzel a belső piac integritását.⁷⁸ Ez utóbbi végső soron azzal fenyegetne, hogy a belső piac helyett az Európai Gazdasági Közösség (1957) megalakulása előtti állapot állna vissza, mivel az ad hoc támogatások miatt a tagállamokban eltérő versenyfeltételek uralkodnának.⁷⁹ Az uniós jogban éppen ezért vezérelvnek számít a gazdasági liberalizmus, neoliberalizmus, utilitarizmus, valamint a derogációs modell, amelyek azt eredményezik, hogy a szabad piac működésébe való kormányzati beavatkozást minimálisra kell csökkenteni, mivel hosszútávon ez vezethet el a magas szintű általános

⁷⁵ Az érdemjóságok klasszikus példája az iskolai tej, az oktatás és az egészségügyi ellátás.

⁷⁶ Xení DASSIOU-Peter LANGHAM-Charles NANCARROW-Alex SCHARASCHKIN-Dan WARD: Public service markets: their economics, institutional oversight and regulation. *Palgrave Communications*, 2015/35. 4.

⁷⁷ HAUCAP-SCHWALBE i. m. 12.

⁷⁸ HAUCAP-SCHWALBE i. m. 14.

⁷⁹ VÖRÖS i. m. 133.

jóléthez.⁸⁰ Ez pedig azt jelenti, hogy az állami támogatást csak a második legjobb eszköznek tekintik, amelyet akkor lehet alkalmazni, ha más, kevésbé piactorzító közhatalmi eszközzel a kívánt cél nem érhető el.⁸¹ Ennek következtében az uniós kontroll az egyik legszigorúbb a világon, melynek kapcsán elegendő arra utalnunk, hogy a Szerződésben általános jelleggel került lefektetésre a tiltott állami támogatás fogalma. Mindazonáltal hangsúlyoznunk kell, hogy uniós szempontból – ahogy azt az EUMSZ 107. cikke is mutatja⁸² – csak azon támogatások minősülhetnek tiltottnak, amelyek – a többi feltétel egyidejű teljesülése mellett – érintik a tagállamok közötti kereskedelmet. Éppen ezért a tisztán nemzeti szinten érvényesülő támogatások – legyenek azok bármennyire is negatívak – kívül esnek az uniós jog hatókörén. Tekintettel ezekre a tényekre, az elkövetkezőkben általános, valamint uniós nézőpontból is meg kell vizsgálnunk ezt a kérdést.

Általános szempontból fontos kiemelnünk, hogy az állami támogatások nyújtására mindig közpénzből kerül sor, és rendszerint más, szintén közpénzből finanszírozott közszolgáltatás költségére valósul meg. Erre jó példa, hogy a fejlődő országok olyan mértékben élnek ezzel az eszközzel, hogy ennek hiányában lényegesen többet tudnának fordítani az egészségügyre vagy oktatásra. Ennek kapcsán elegendő megemlíteni azt a tényt, hogy amennyiben Mexikó vagy India az állami tulajdonú vállalatoknak biztosított támogatásokat az oktatásra költené, akkor az e területre vonatkozó állami kiadások mértéke 50%-kal, illetve 550%-kal nőne. Mindez rávilágít arra, hogy az állami támogatást csak indokolt esetben szabad használni és főszabály szerint kerülni kell az erőforráspazarló egyösszegben nyújtott támogatásokat (kivéve, ha ennek nincs valamilyen érdemi célja).⁸³ Célszerű tehát az államoknak egy költséghatékonysági elemzést lefolytatniuk, mielőtt ehhez az eszközhöz nyúlnának.⁸⁴

Ehhez szorosan kapcsolódik egy másik lehetséges negatív hatás is, mely szerint a támogatások a verseny csökkenésével járhatnak. Ennek háttérében egyrészt az áll, hogy az érintett vállalatoknak kevésbé kell arra törekedniük, hogy olyan beruházásokat hajtsanak végre, amelyek növelik a versenyképességüket. Másrészt lehetővé válhat számukra, hogy

⁸⁰ Viljar VEEBEL-Illimar PLOOM-Liina KULU: Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 15:1 (2015) 52-53.

⁸¹ NYIKOS i. m. 22.

⁸² Az EUMSZ 107.(1) cikke szerint „a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet”.

⁸³ Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>, 26.

⁸⁴ Georgios KAMARIS: A critical analysis of the European Union's state aid policy implementation. *PhD dissertation*, London, Brunel University, 2014. <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/8089/1/FulltextThesis.pdf>; 119.

felfaló stratégiát alkalmazva arra kényszerítsék versenytársaikat, hogy elhagyják az adott piacot vagy egyesüljenek a kedvezményezettrel. Ez viszont azt eredményezi, hogy az érintett vállalat – kihasználva az így megnövekedett piaci részesedését – visszaélhet a helyzetével és magasabb árakat szab meg a fogyasztóknak és más gazdasági szereplőknek.⁸⁵

Természetesen mindezek mellett más negatívumok is idesorolhatók, úgy, mint a költségvetési hiány növekedése vagy a gazdasági verseny eltérítése (a szelektív támogatás pozitív diszkriminációnak tekinthető, ami a diszkrimináció tilalmába ütközik).⁸⁶

2.3. Állami támogatások alkalmazása feletti uniós kontroll szükségessége

Mindazonáltal – ahogy azt már korábban is említettük – az ilyen jellegű támogatások önmagukban véve még nem indokolják az uniós szintű ellenőrzést. Ehhez ugyanis a kérdéses támogatásoknak – a többi feltétel egyidejű teljesülése mellett – érinteniük kell a tagállamok közötti kereskedelmet, mivel ennek hiányában a Bizottság nem tud fellépni. A szakirodalomban ezeket az indokokat több szerző eltérően tipizálja, megemlítve azokat is, amelyek, noha elsődlegesen csak az adott tagállamon belül érvényesülnek, viszont esetenként határon átnyúló következményekkel is járhatnak.

Mi az elkövetkezőkben a Friederiszick-Rölller-Verouden szerzőtrío által hivatkozottakat vesszük alapul, melyek az alábbiak:

- határon átnyúló externáliák,
- vállalatok kimentésének kérdése (laza költségvetési korlátozás),
- belső piac logikája.⁸⁷

Ezek közül a legfontosabb a határon átnyúló externáliák kérdése, ugyanis a tagállamok sokszor saját szempontjaikat helyezik előtérbe a támogatások nyújtásakor, figyelmen kívül hagyva azt a tényt, hogy ezzel esetleg más tagállamokban negatív hatások léphetnek fel. Ennek hátterében a korábban már említett támogatási verseny („*subsidy race*”) áll, amely a befektetésekért folyó „harc” mellett az állami támogatások számtalan formájára (pl: R&D, megmentési, átstrukturáló) terjedhet ki. Az ilyen típusú externáliákra jó példa egy uniós tagállamban működő, az Európai Unión kívüli piacokra termelő elbukó vállalatnak nyújtott támogatások, amelynek egyébként versenytársai vannak más uniós tagállamokban és a

⁸⁵ SPECTOR i. m. 185-186, illetve KAMARIS: i. m. 125.

⁸⁶ ERDŐS Éva: A káros adóverseny elleni fellépés egyik eszköze az európai adójogban: az állami támogatások joga. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXI.* (2013) 185-186.

⁸⁷ FRIEDERISZICK-RÖLLER-VEROUDEN i. m. 21-26.

támogatások hiányában fokozatosan fel kellene hagynia a termeléssel., Azonban a támogatás révén továbbra is működhet, amely azt eredményezheti, hogy helyette versenytársai kényszerülnek tevékenységük felszámolására.

A vállalatok kimentésének problematikájának hátterében az a dilemma áll, hogy állami beavatkozás nélkül a megváltozott gazdasági körülményekhez alkalmazkodni képtelen vállalatok az adott piac elhagyására kényszerülnének, amelynek következtében munkahelyek szünnének meg, növekedne a piaci koncentráció és csökkenne a kínálat. Éppen ezért a tagállamok érdekelték abban, hogy a nemzetgazdasági szempontból fontos, nehéz helyzetbe került vállalataikat kimentsék. Ezáltal lehetőség nyílik arra, hogy az adott vállalat rendezze pénzügyeit és jobb működési modellt alakítson ki. Ugyanakkor a megmentési – és a szerkezetátalakítási – célú állami támogatások eredményezték a múltban a legvitatottabb ügyeket és ezek azok, amelyek a leginkább torzíthatják a belső piacot (pl: termelékenység fellendítésének akadályozása azáltal, hogy az elavult termékeket gyártó vállalatok a támogatásoknak köszönhetően a piacon tudnak maradni⁸⁸). Előfordulhat ugyanis, hogy a tagállamok nem fektetnek le világos szabályokat a költségvetési fegyelem vonatkozásában a vállalatok számára. Ez pedig azt eredményezheti, hogy mindezt a vállalatok úgy értelmezik, hogy a bajban az állam úgylis ki fogja majd őket menteni, ami végső soron odavezet, hogy elmarad az innováció, kockázatos beruházásokba fognak vagy laza gazdálkodási gyakorlatok honosodnak meg és így csökken a hatékonyság. Ebből kifolyólag az ilyen jellegű állami támogatásokat csak abban az esetben érdemes nyújtani, ha a versenytorzulást biztosan ellensúlyozzák a vállalkozás fennmaradásából származó előnyök⁸⁹. Ez a probléma elsősorban a megmentéssel és átstrukturálással kapcsolatban szokott felmerülni, de előfordul regionális intézkedések esetében is pl: regionális kormányzatok kiségitése. Habár ez a kérdéskör alapvetően nemzeti ügy, néhány tény arra enged következtetni, hogy az uniós szintű kontroll mégis hatékonyabb lehet. Így különösen:

- a támogatás feltételeinek újratárgyalása a kedvezményezett érdekében,
- az adott vállalat és a kormányzat közötti kapcsolati háló mélysége (milyen mértékben tud a vállalat lobbizni a kormányzatnál a saját érdekében),
- a nemzeti kormányok jellemzően csak rövid távon (a következő választásig) gondolkodnak.⁹⁰

⁸⁸ BARNÓCZKI Dávid: A nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentése az Európai Unióban. *Pázmány Law Working Papers*, 2021/2. 2-3.

⁸⁹ BARNÓCZKI i. m. 14.

⁹⁰ SPECTOR i. m. 180.

Ezzel szemben viszont a Bizottságot az adott vállalat általában kevésbé befolyásolhatja, mivel a köztük levő kapcsolat is jellemzően távolibb. Ráadásul egy szupranacionális intézmény az egyes tagállami gyakorlatok tekintetében összhangot képes teremteni, amely növeli a nyújtott támogatások hatékonyságát.

Harmadrészt a belső piac logikája is alátámasztja az uniós kontroll szükségességét. Ennek hátterében az áll, hogy a belső piac – az Európai Unió alappilléreként – hozzájárul a gazdasági növekedéshez. Ugyanakkor viszont az egyes tagállamok által nyújtott támogatások kontraproduktívak lehetnek, mivel nemcsak más tagállamoknak okozhatnak kárt, hanem alááshatják a belső piac integritását. Éppen ezért az uniós szintű kontrollnak az a feladata, hogy a közös érdeket képviselve megakadályozza azt, hogy a tagállamok egyoldalúan védjék a nemzeti iparukat és cégeiket.⁹¹

Mindezekon túlmenően természetesen számos más indok is létezik, melyek közül Tóth Tihamér az alábbiakat emeli ki különösen:

- a túlzott költségvetési kiadásokba bonyolódó tagállamok nehezebben valósítanák meg a monetáris unió kritériumait,
- az EU célként megjelölt gazdasági és társadalmi kohézió elérése lehetetlen lenne, mivel a gazdagabb tagállamok többet tudnának saját iparukra költeni, mint a szegények és ez az EU kohéziós/regionális politikáját lehetetlenné tenné.⁹²

Végezetül érdemes továbbá megemlíteni David Spector tipizálását is, aki szerint az uniós kontroll szükségességét igazolja az is, hogy ennek segítségével a kormányzatok jobban ellenállhatnak az érdekcsoportok lobbizásának, valamint a járadékvadászat költségei csökkenthetők. Utóbbi jelentőségét jól mutatja, hogy itt óriási összegekről van szó: az USA esetében például az ilyen jellegű tevékenységekre fordított kiadások aránya eléri a GDP 25%-át.⁹³

Összességében megállapíthatjuk, hogy az állami támogatások komplex kérdéskörnek számít az uniós versenyjog területén, amelynél – a negatív, határon átnyúló hatások miatt – indokolt az egyes támogatások uniós szintű ellenőrzése. Ennek hiányában ugyanis a tagállamok egymással versenyeznének, ami végső soron a belső piac széteséséhez vezetne. A következő fejezetben – az állami támogatások rendszerének rövid bemutatása után – az állami támogatás fogalmának elemzése során látni fogjuk, hogy az uniós intézmények (Bizottság, bíróságok) –

⁹¹ Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017. 20-22.

⁹² ERDŐS (2013) i. m. 185.

⁹³ SPECTOR i. m. 178-179., illetve 180-181.

többek között az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértése miatt – fellépnek olyan területeken is, mint a közvetlen adózás, amelyet a tagállamok továbbra is szuverenitásuk részének tekintenek. Vajon mire hivatkoznak és milyen korlátjai vannak az ilyen jellegű vizsgálatoknak? Többek között ezekre a kérdésekre is keressük a válaszokat, amikor az egyes fogalmi elemekkel kapcsolatos gyakorlatot áttekintjük.

3. Állami támogatások rendszere, fogalma az adóintézkedésekre vonatkozóan

Az állami támogatások ellenőrzése az uniós versenyjogban kulcsszerepet tölt be. A tagállamok előszeretettel vezetnek be olyan adóintézkedéseket, amelyekkel egyik vagy másik piaci szereplőt kívánják kedvezőbb helyzetbe hozni a riválisaival szemben. E tekintetben adódik a kérdés, hogy vajon az ilyen versenytorzító lépések ellen milyen eszközökkel lehet fellépni. Jelen fejezetben az állami támogatások uniós jogszabályi kereteinek ismertetését követően az állami támogatás fogalmi elemein keresztül bemutatásra kerül, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmas eszközt jelenthetnek a versenytorzító tagállami adóintézkedésekkel szemben.

3.1. Állami támogatások rendszere és az adóintézkedések

A kereteket illetően fontos kiemelni, hogy az irányadó szabályokat az EUMSZ 107-109. cikkei, a másodlagos jogforrások (közülük is kiemelkedik az általános csoportmentességi rendelet⁹⁴) és az uniós bíróságok ítéletei alkotják, amelyeket a Bizottság vonatkozó határozatai, közleményei és egyéb állásfoglalásai egészítenek ki.⁹⁵ A tagállamok főszabály szerint kötelesek valamennyi támogatási intézkedést bejelenteni a Bizottságnak, amelyek a bizottsági jóváhagyásig nem léptethetők hatályba.⁹⁶ A Bizottság határozataival szemben a tagállamok elsődlegesen a Törvényszékhez, majd másodfokon a Bírósághoz fordulhatnak. Fontos viszont kiemelni, hogy a Bíróság – noha az értelmezési jogköre vitathatatlan – nem helyettesítheti a hatáskörrel rendelkező hatóság értékelését saját értékelésével, hanem csak annak vizsgálatára szorítkozhat, hogy az előbbi értékelés során nyilvánvaló hiba vagy hatáskörrel való visszaélés történt-e.⁹⁷ Továbbá, amennyiben a tagállam nem hajtja végre a bizottsági határozatban foglaltakat, a Bizottság az ügyet a Bíróság elé terjesztheti.⁹⁸

⁹⁴ A Bizottság 651/2014/EU rendelete a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról, HL L 187., 2014.6.26., 1—78. o.

⁹⁵ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: ERDŐS (2013) i. m. 192-194.

⁹⁶ A bejelentési eljárásról részletesen lásd: REMETEI Filep Zsuzsanna: Az állami támogatások ellenőrzése az uniós versenyjogban. In: SZABÓ Marcel-LÁNCOS Petra Lea-GYENEY Laura: *Uniós szakpolitikák*. Budapest, Pázmány Press, 2019. 178-184.

⁹⁷ Ennek kapcsán lásd különösen: C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1 [ECLI:EU:C:2005:774] 71. pont., C-456/00. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:753] 41. pont., C-288/96. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:537] 26. pont.

⁹⁸ ERDŐS (2013) i. m. 193.

A konkrét szabályozásra térve fontos azt hangsúlyozni, hogy főszabály szerint az állami támogatás összeegyeztethetetlen a belső piaccal. Ugyanis az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerint „*a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közti kereskedelmet*”. Ez rávilágít arra, hogy az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására. A fenti szigorú szabályok alól csak szűk körben engednek kivételt a Szerződések. E tekintetben a 2. bekezdés sorolja fel a belső piaccal automatikusan összeegyeztethető kivételeket (pl.: magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális jellegű támogatás vagy a természeti csapások által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatások), míg a 3. bekezdés azokat a kivételeket határozza meg, amelyeket a Bizottság – meghatározott feltételek teljesülése esetén – a belső piaccal összeegyeztethetőnek minősíthet (pl: fejletlen régiók felzárkózását elősegítő támogatások, a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás). A fentiekben túlmenően a Bizottság javaslata alapján a Tanács egyéb támogatásokat is összeegyeztethetőnek ítélni.

Mindez jól mutatja, hogy a belső piac integritása felülírja az egyes tagállami érdekeket. A tagállamok azonban továbbra is arra törekcszenek, hogy gazdaságpolitikájukat kizárólag ők határozhassák meg, ami viszont sok esetben azzal járhat, hogy olyan eszközökkel élnek, amelyek a versenyt torzítják. Éppen ezért az Európai Unióban a tagállami gazdaságpolitikákat keretek közé kell szorítani, s csak azokat a támogatásokat szabad megengedni, amelyek piaci hiányosságokat küszöbölnék ki.

Az Európai Gazdasági Közösség, majd az Európai Unió létrejöttével ugyanis új, sajátos helyzet alakult ki: a tagállamok fokozatosan egyre több hatáskörrel ruházzák fel az uniós intézményeket, amelyek az uniós jog alkalmazhatóságát lényegesen kiterjesztik. Azonban ez továbbra sem jelenti azt, hogy a tagállamoknak megszűnt volna a mozgásterük.

Ez különösen az adópolitika (azon belül is a közvetlen adók) esetében igaz, ami az egyik legfontosabb eszköz a gazdaságpolitika meghatározására, s így a tagállami szuverenitás részét is képezi.⁹⁹ Ráadásul elméletileg az adóztatás kérdése – az általános költségvetési politika részeként – kizárólagos tagállami kompetenciába tartozik (azonban a későbbiek során látni fogjuk, hogy – különösen a Bizottság aktivizmusának köszönhetően – a tagállamok helyzete a

⁹⁹ BÉKÉS (2012) i. m. 17.

gyakorlatban ma már messze nem ilyen kedvező).¹⁰⁰ Nem véletlen tehát, hogy az uniós jog nem ismeri az „európai adó” fogalmát: az Európai Unió ilyen jellegű bevételei a tagállami forgalmi adók bizonyos százalékából, a vámbevételekből és a mezőgazdasági kivetésekből származnak.¹⁰¹ Szintén nem létezik uniós adóhatóság, illetve uniós szintű adórendszer sem.¹⁰² Az egyedüli célkitűzés a belső piac integritásának biztosítása. A Szerződésekben viszonylag kevés rendelkezés (EUMSZ 110-113. cikkek) vonatkozik közvetlenül az adókra, ráadásul ezek is elsősorban a közvetett adókra irányadók.

Az Európai Unióban főszabály szerint tehát továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül, az uniós intézmények az adóharmonizáció¹⁰³ segítségével igyekeznek az egyes adórendszereket befolyásolni, teljes beavatkozást azonban nem gyakorolnak.¹⁰⁴ A szakirodalom ennek kapcsán két utat említ: a pozitív, illetve a negatív harmonizációt. Előbbi tekintetében a Tanács harmonizációs rendelkezéseket fogadhat el különleges jogalkotási eljárásban egyhangúság mellett, ami döntően irányelvek formájában valósul meg.¹⁰⁵ A folyamatot ugyanakkor nehezíti, hogy a Szerződések a közvetlen adózás tekintetében több esetben is lehetővé teszik az eltérést az uniós szabályok alól (pl: EUMSZ 65., 114. cikkek).¹⁰⁶ Emiatt viszont uniós szinten – különösen a közvetlen adózás területén¹⁰⁷ – lassan halad előre az adórendszerek közelítése, az egyes tagállamok adójoga továbbra is nagyfokú eltérést mutat. Mindez nem véletlen, hiszen e terület továbbra is érzékeny a tagállamok számára, s a 27 tagú Európai Unióban az egyhangúság követelményének eleget tenni rendkívül nehéz.¹⁰⁸

¹⁰⁰ BARTHA Ildikó: Bevétel vagy kivétel? Adóintézkedések és állami támogatások uniós szabályai. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 71-72.

¹⁰¹ BÉKÉS (2012) i. m. 17.

¹⁰² ÖRY i. m. 3.

¹⁰³ Ezzel a témával a későbbiek során részletesen is foglalkozunk.

¹⁰⁴ ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXX/1.* (2012) 256.

¹⁰⁵ Bartha Ildikó kiemeli, hogy habár a Szerződések csak a közvetett adókra vonatkozóan tartalmazzak explicite rendelkezést (EUMSZ 113. cikk), a közvetlen adózásra (társasági adózásra) is irányadók: ugyanis az EUMSZ 115. cikke engedélyezi – szintén egyhangúság mellett – irányelvek elfogadását a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítése céljából, amelyek közvetlenül érintik a belső piacot. Békés Balázs a közvetlen adók harmonizációjának jogalapjai között említi még az EUMSZ 114. és 352. cikkét is. Utóbbi rendelkezés a rugalmassági záradék, amely kiterjeszti az EU hatáskörét abban az esetben, ha a Szerződések valamely célkitűzésének eléréséhez fellépésre van szükség, de a Szerződések nem biztosítják a szükséges hatáskört. Erről részletesen lásd például: BARTHA i. m. 69-70., BÉKÉS (2012) i. m. 54-56.

¹⁰⁶ BARTHA i. m. 70.

¹⁰⁷ Ezzel kapcsolatban lásd például: CZAKÓ Dezső: Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatának legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. *EU Working Papers*, 3/2011. 95-96., illetve Margarita F. SAFONOVA-Dmitry S REZNICHENKO-Marina V. MELNICHUK-Alan K. KARAEV-Svetlana F. LITVINOVA: Taxes Harmonization Features in the European Union Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, 6 (S8). 154-159.

¹⁰⁸ ERDŐS (2012) i. m., 256.

Ennek következtében előtérbe kerül a negatív harmonizáció, ahol a Bíróságra hárul a feladat, hogy jogfejlesztő tevékenységével, ítéletein keresztül kijelölje a tagállamok mozgásterét. A Bíróság elsősorban az alapelvek betartására, valamint a belföldi és külföldi adóalanyok diszkriminációjának megelőzésére törekszik.¹⁰⁹ A Bíróság számos alkalommal bizonyította már, hogy képes az uniós jognak új irányokat szabni, így ez az eszköz alkalmas lehet a belső piac integritásának védelmére.¹¹⁰ Mindazonáltal ez az irány mindössze a nemzeti jogszabályok ekvivalenciáját és átláthatóságát követeli meg.¹¹¹

A fentiek alapján elsőre úgy tűnhet, hogy a tagállamoknak nem kell sok megkötéssel számolniuk. Így nem meglepő, hogy számos tagállam a direkt támogatások helyett inkább az adóintézkedések segítségével igyekszik az egyes piaci szereplőket támogatni, mivel ezek sokkal kevésbé feltűnő és diszkrétebb eszköznek számítanak.¹¹² Ennek ellenére az adópolitika terén ténylegesen több olyan tényezővel is számolni kell, amelyek korlátozhatják a tagállamok mozgásterét. Ilyennek minősül például a káros adóversenyt generáló adóintézkedések megszüntetésének kötelezettsége, az uniós szabadságok (különösen a letelepedés, a szolgáltatásnyújtás és a tőke szabad áramlása)¹¹³ és az állami támogatásokra vonatkozó szabályok betartása.¹¹⁴ A Bíróság e tekintetben több ítéletében is hangsúlyozta,¹¹⁵ hogy a tagállamok adószuverenitása nem jelentheti azt, hogy azok olyan adójogszabályokat vezetnek be, amelyek diszkriminatívak vagy a határon átnyúló – szerződéses alapszabadságok hatálya alá tartozó – tevékenységek indokolatlan korlátozásával járnak.¹¹⁶

¹⁰⁹ BÉKÉS (2012) i. m. 19-20.

¹¹⁰ Elegendő csak, ha a *Costa v. ENEL* ügyre utalunk, melyben a Bíróság kimondta, hogy az uniós jog elsőbbséget élvez a tagállami joggal szemben. Erről bővebben lásd: C-6/64. sz. ügy *Flaminio Costa v E.N.E.L.* [ECLI:EU:C:1964:66].

¹¹¹ ERDŐS (2012) i. m.; 263-264.

¹¹² Edouard FORT: *EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach. European Taxation*, vol 57., no. 9. (2017) 371.

¹¹³ Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies, Directorate General for internal policies policy department A: Economic and scientific policy, *European Parliament, Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, June 2016. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA\(2016\)578989_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf), 8-10.

¹¹⁴ NYIKOS i. m. 131-153.

¹¹⁵ Ennek kapcsán lásd például: C-270/83. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:1986:37] 11-28. pont., C-330/91. sz. ügy *The Queen* kontra *Inland Revenue Commissioners*, ex parte *Commerzbank AG* [ECLI:EU:C:1993:303] 13-21. pont., C-311/97. sz. ügy *Royal Bank of Scotland plc* kontra *Elliniko Dimosio* (görög állam) [ECLI:EU:C:1999:216] 17-34. pont.

¹¹⁶ FORT i. m. 372.

3.2. Állami támogatások fogalma

Mindezek fényében a Bizottságnak alapvetően két lehetősége volt, hogy fellépjen a diszkriminatív tagállami adópolitikai törekvésekkel, illetve a multinacionális vállalatok adóelkerülésével szemben: az uniós szabadságok vagy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok.¹¹⁷ Ezek közül az utóbbit részesítette előnyben, mivel ezen a területen – ahogy azt korábban részleteztük – a Bizottságnak az EUMSZ 108. cikke szerint speciális jogosítványai vannak.

Az EUMSZ 107. cikk értelmében nincs annak jelentősége, hogy a támogatást milyen formában nyújtják. Éppen ezért az egyes tagállami adóintézkedések éppúgy tiltott állami támogatásnak minősülhetnek, mint a direkt támogatások. Ezt a Bizottság 1998-ban¹¹⁸ és 2016-ban¹¹⁹ kiadott Közleményei egyaránt megerősítik, előbbi mindezt az egységes piac létrejöttével, valamint a tőke mozgások liberalizációjának megvalósulásával indokolja. Ezen a tényen pedig az sem változtat, hogy egészen a kilencvenes évek közepéig a Bizottság elvétele vizsgálta ezeket az eseteket,¹²⁰ hiszen az 1957-es Római Szerződés 92. cikke is pontosan ezt a megfogalmazást használta és a Bíróság a 70'-es évekre kialakította az adóintézkedések állami támogatási értékelésének elvi alapjait.¹²¹ Ez utóbbival kapcsolatban érdemes azt is megjegyeznünk, hogy a Bíróság már egy 1961-es ítéletében, a *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* ügyben¹²² kimondta, hogy *„az állami támogatás fogalma mindazonáltal tágabb jelentéssel bír, mint a szubvenció, mivel ez nemcsak a pozitív juttatásokat öleli fel, mint amelyeket maguk a szubvenciók jelentenek, hanem azok az intézkedések is ideértendők, melyek különböző formában, de csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné, és amelyek anélkül, hogy szigorú értelemben szubvencióknak minősülnének, hasonló természetűek és ugyanolyan hatásuk van”*.

¹¹⁷ Erről részletesen lásd: WÁGNER Tamás: Adójellegű állami támogatások - A magyar reklámadó és az uniós jog, *Miskolci Doktorandusz Konferencia Tanulmánykötet*, 2017. 7-11.

¹¹⁸ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

¹¹⁹ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.

¹²⁰ NYIKOS i. m. 133.

¹²¹ STAVICZKY Péter: Adózás és állami támogatások – az indokolt szelektivitás. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/3. 133.

¹²² C-30/59. sz. ügy *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

3.2.1. Az adó és a vállalkozás fogalma

Tovább nehezíti a tagállamok dolgát, hogy az „adó” fogalma lényegesen szélesebb körű a hagyományos értelmezésnél. Ugyanis idetartozik minden, az állami főhatalom – beleértve önkormányzatokat is – útján beszedett adó, illeték, díj, illetve járulék. Ennek kapcsán pedig nem számít, hogy az intézkedés összességében és közvetett hatásait tekintve növeli vagy csökkenti-e az állami bevételeket. Így állami támogatásnak minősülhet egy adókedvezmény, adómentesség, adóalap csökkentése, halasztott adóbefizetés,¹²³ valamint akár egy veszteségelhatárolásra vonatkozó adójogszabály is.¹²⁴ Ráadásul annak sincs jelentősége, hogy az adóztatás mely fázisában nyújtották a támogatást pl: adótenyállás meghatározása, adó beszedése.¹²⁵

Ahhoz, hogy az állami támogatásokra irányadó szabályok alkalmazására sor kerüljön, az intézkedés kedvezményezettjének vállalkozásnak kell minősülnie. Ennek hiányában ugyanis állami támogatásról egyáltalán nem beszélhetünk. E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy hasonlóan az adóhoz, a vállalkozás fogalma is bővebb, mint azt elsőre gondolnánk. Ezt többek között jól mutatja, hogy nemcsak gazdasági társaság lehet vállalkozás, hanem minden olyan természetes vagy jogi személy, amely gazdasági tevékenységet végez, függetlenül jogi formájától vagy finanszírozásának a módjától. Ennek kapcsán kulcskérdés, hogy hogyan lehet elhatárolni egymástól a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységeket. Az esetjog szerint minden olyan tevékenység gazdaságinak minősül, amelynek keretében valamely piacon árukat és szolgáltatásokat kínálnak. Az elhatárolás azonban több esetben sem egyszerű, mivel tagállamonként eltérő helyzetek lehetségesek, továbbá a politikai, valamint gazdasági tényezők is befolyásolhatják a minősítést.¹²⁶ Mindig esetről esetre kell tehát megvizsgálni azt, hogy egy adott tevékenység mikor minősül gazdaságinak, nem lehet egy átfogó listát összeállítani. Ugyanakkor a Bíróság ítélezési gyakorlata során az alábbi területeken kivételeket állított fel:

¹²³ STAVICZKY (2010a) i. m. 133.

¹²⁴ C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikeudenvontayksikkö [ECLI:EU:C:2013:525]. Az esetet részletesen ismerteti: STAVICZKY Péter: Finn veszteségelhatárolás – állami támogatás vagy sem? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 55. évf., 2013/12. 567. Itt a konkrét ügyben a Bíróság hangsúlyozta, hogy önmagában véve a veszteségelhatárolás adóhatósági engedélyhez való kötése nem minősül szelektívnek, kivéve, ha a hatóság mérlegelési jogköre kiterjed a kedvezményezett és a könnyítést jelentő intézkedés feltételeinek meghatározására. Ez utóbbi körbe tartozik például a foglalkoztatás fenntartása, mivel az az adórendszerből idegen célkitűzés.

¹²⁵ GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – a Bíróság esetjogának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 17 (2013/1), 8.

¹²⁶ Phedon NICOLAIDES: Separability of Economic from Non-economic Activities. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 3. December 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/separability-of-economic-from-non-economic-activities/>.

- állami közhatalom gyakorlása pl: hadsereg, rendőrség, repülésbiztonság és – ellenőrzés,
- szociális biztonság,
- egészségügyi ellátás,
- oktatás és kulturális tevékenységek,
- kultúra és a kulturális örökség megőrzése, beleértve a természetvédelmet is.¹²⁷

Ezekhez szorosan kapcsolódik az az esetkör, amikor egy jogalany egyszerre végez gazdasági és nem gazdasági tevékenységet. Ilyenkor a jogalany akkor tartozik az előbbi alá, amennyiben a támogatás a gazdasági tevékenységre vonatkozik. Ennek azonban előfeltétele, hogy az érintett tevékenységek vonatkozásában elkülönített könyvelést vezessen, megakadályozva ezzel a nem gazdasági tevékenységből történő keresztfinanszírozást. Érdeemes itt még azt az esetet is megemlíteni, hogy amennyiben a gazdasági tevékenység és közhatalom gyakorlása együttesen merül fel, akkor ezen tevékenységek elválaszthatósága dönti el azt, hogy az érintett jogalany részben vagy teljesen mentesül-e a vállalkozásnak minősítés alól.¹²⁸ Az esetjog alapján az elválaszthatóság feltétele, hogy a másik hiányában egyik tevékenység se legyen hasznavehetetlen vagy ne kötődjenek szorosan egymáshoz. Az Aanbestedingskalender és mások v Bizottság ügyben¹²⁹ a TenderNed, mint a holland kormány által felállított e-közbeszerzési platform (közhatóság) számos ingyenes szolgáltatást nyújtott a szerződő hatóságoknak és a speciális szektorális entitásoknak. Ezek az alábbiak voltak:

- publikációs modul, amely pályázati hirdetések és más, hozzákapcsolódó pályázati dokumentumok közzétételére szolgált,
- pályázati vagy másnéven beadvány modul, mely számos szolgáltatást magában foglalt, úgymint kérdezz-felelek funkció; a pályázatok, ajánlatok le-, illetve feltöltése; valamint virtuális cég részleg, melyre az egyes gazdasági szereplők feltölthették és kezelhették az adataikat,
- elektronikus útmutató.

A jogvitát az eredményezte, hogy a Bizottság szerint – mivel a publikációs modul (nem gazdasági tevékenység) és a pályázati modul (gazdasági tevékenység) nem volt elválasztható egymástól – a TenderNed nem minősült vállalkozásnak és így annak közpénzekből történő finanszírozása sem járt állami támogatással. Fellebbezések folytán az ügy a Bíróság elé került,

¹²⁷ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o., 5-9.o.

¹²⁸ NYIKOS i. m. 37-41.

¹²⁹ C-687/17 P. sz ügy Aanbestedingskalender BV és mások kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2019:932].

amely – megerősítve a Bizottság és a Törvényszék döntéseit – kimondta, hogy a publikációs modul közhatalom gyakorlásához kötődik és nem minősül gazdasági tevékenységnek, ezzel szemben a beadvány modul gazdasági tevékenység. Ugyanakkor viszont a két tevékenység esetében nem teljesül az elválaszthatóság feltétele, így együttesen kezelendők. Ennek következtében mindkét tevékenység közhatalom gyakorlásához kötődik és emiatt a TenderNed nem tekinthető vállalkozásnak.¹³⁰

A fentiekén túl szintén nincs annak jelentősége, hogy az érintett profitorientáltan vagy nonprofit formában működik: ugyanis az adott piacon versenyben állhat a profitorientált jogalanyokkal szemben. Hasonló a helyzet, ha a szolgáltatást ingyenesen nyújtják.

Ezzel szemben viszont, ha a gazdasági tevékenységet nem folytató jogalany a szolgáltatás nyújtásáért díjat számít fel akkor ez nem feltétlenül eredményezi azt, hogy az vállalkozásnak minősül. Ahhoz ugyanis a díjnak egy bizonyos értéket meg kell haladni. A pontos kritériumrendszer azonban egészen mostanáig nem volt meghatározva, egyedül annyi volt lefektetve, hogy „döntő mértékben”. A Bizottság egy friss határozatában¹³¹ ugyanakkor támpontot adott ezzel kapcsolatban is: a szolgáltatás tényleges költségeinek többségét (több mint 50%-át) a díjból származó bevételnek kell fedeznie.¹³²

Mindezek fényében jól látszik, hogy a vállalkozás fogalma olyan széleskörű, hogy a feltételeknek akár egy egyéni ügyvéd, alapítvány, önkormányzat vagy az egyház is megfelelhet. Utóbbi tekintetében érdemes megemlíteni a Betania ügyet,¹³³ ahol az állami támogatások kedvezményezettje a Betania rendtartományi piarista iskolák kongregációja volt. További érdekesség, hogy a vizsgálatot nem a Bizottság kezdeményezte, hanem a tagállami bíróság fordult előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bírósághoz, ami újdonságnak számít, mivel korábban hasonló ügy még nem jutott el a Bíróságra.¹³⁴ Az ügy háttérében egyébként egy korábban, a kongregáció tulajdonában álló épületegyütteshez tartozó iskola előadótermének átépítése és kibővítése kapcsán – melyet összejövetelekre, konferenciákra és kurzusok tartására használtak – megfizetésre került önkormányzati adó állt, melyet a

¹³⁰ Az esetet részletesen ismerteti: NICOLAIDES (2019a) i. m.

¹³¹ A Bizottság Spanyolország által a Fundació Privada Conservatori del Liceu-ra vonatkozóan végrehajtott SA.43700 (2018/NN) intézkedéséről, HL C 442., 2018.12.7., 1–7. o.

¹³² A bizottsági határozatot részletesen ismerteti: Phedon NICOLAIDES: How Much May a Non-Economic Entity Charge without Becoming an Undertaking? *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 5. March 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/how-much-may-a-non-economic-entity-charge-without-becoming-an-undertaking/>.

¹³³ C-74/16. sz. ügy Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania kontra Ayuntamiento de Getafe, [ECLI:EU:C:2017:496].

¹³⁴ Françoise CURTIT-Anne FORNEROD: State Support for Religions: European Regulation. Francis Messner. Public funding of religions in Europe, *Ashgate* 2015, Cultural diversity and law in association with RELIGARE, 9781472428912. <halshs-01659227>, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01659227/document>, 1-16.

Spanyolország és a Szentszék között megkötött gazdasági megállapodásra hivatkozva akartak visszaigényelni. A jogvita tárgyát képező előadóteremben állami, illetve ún. szabadoktatás folyt. Habár főszabály szerint az egyházak az állami támogatásokra vonatkozó szabályozáson kívül esnek, az előbb említett funkcionalista megközelítés miatt, amennyiben gazdasági tevékenységet folytatnak, mégis vállalkozásnak minősülnek. A konkrét ügyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az előadóteremben folytatott szabadoktatás – mivel ennek költségét túlnyomórészt a diákoknak kell állniuk – annak minősül.¹³⁵

Amennyiben a kedvezményezett vállalkozás, akkor ezt követően magát a konkrét adóintézkedést kell megvizsgálni. Ahhoz, hogy ez állami támogatásnak minősüljön, az alábbi feltételeknek kell egyidejűleg teljesülniük:

- előny,
- állami eredet,
- szelektív,
- az intézkedésnek érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint
- torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie.

3.2.2. Előny

Az egyes feltételekre pillantva érdemes kiemelni, hogy az előny fogalmát a Bizottság rendkívül szélesen értelmezi: „*az előny olyan gazdasági előny, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között nem tudott volna megszerezni*”.¹³⁶ Az uniós bíróságok, valamint a Bizottság is rendszeresen hangsúlyozza, hogy előnynek nemcsak a pozitív juttatások minősülnek, hanem azok az intézkedések is, amelyek enyhítik a rendes körülmények között a vállalkozás költségvetésében megjelenő terheket: vagyis az intézkedés által pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe kerülnek a vállalkozások, míg az állam számára bevételkiesést eredményez. Az adók tekintetében idetartozhat például az adóalap csökkentése, az adó összegének teljes vagy részleges elengedése, illetve az adótartozás halasztása, törlése vagy akár különleges átütemezése is. Emellett az adminisztratív terhek csökkentése is állami

¹³⁵ Az ügy részleteiről lásd: WÁGNER Tamás Zoltán: Egyház és az állami támogatások kérdése, avagy a Betania ügy. *A Jog tudománya, a mindennapok joga I. konferenciakötet*, DE Praetor Szakkollégium, Debrecen 2019. 222-236.

¹³⁶ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o. 15. o.

támogatásnak minősülhet, amennyiben olyan pénzügyi terhek enyhítéséről van szó, amelyek az érintett vállalkozás tevékenységének rendes költségeihez tartozik.¹³⁷

Az előny két fajtáját különböztethetjük meg: közvetlen és közvetett. Amíg az előbbi esetben az érintett vállalkozások az intézkedés elsődleges címzettjei, addig az utóbbinál az intézkedést úgy alakították ki, hogy a másodlagos hatásai beazonosítható vállalkozásoknál vagy vállalkozáscsoportoknál jelenjenek meg (noha nem ők az elsődleges címzettek). A közvetett előnyt viszont nem szabad összekeverni a másodlagos gazdasági hatásokkal, amelyek majdnem minden állami támogatási intézkedésben jelen vannak. Ugyanakkor előfordulhat, hogy egyszerre valósul meg közvetlen és közvetlen előny, mint például az egymásra épülő tevékenységi szinteken működő vállalkozások esetében.¹³⁸

Fontos kiemelni, hogy az intézkedés formájának, okának vagy céljának egyáltalán nincs jelentősége, egyedül a hatás számít. E tekintetben pedig annak sincs jelentősége, hogy a vállalkozásnak a támogatásra elutasítására esetlegesen volt-e lehetősége vagy sem (kötelező).¹³⁹ A tagállamok továbbá arra sem hivatkozhatnak, hogy a vállalkozás azért részesült támogatásban, hogy a más tagállamokban lévő versenytársaival szembeni kedvezőtlenebb helyzetét enyhítse, mivel a támogatást csak az adott vállalkozás pénzügyi helyzetének változása szempontjából lehet értékelni.¹⁴⁰

Az esetjogban viszont több olyan eset is ismert, amikor kizárt az előny megléte, úgy mint:

- a jogellenesen beszedett adók visszatérítése,
- ha a nemzeti hatóságok kötelesek az általuk bizonyos vállalkozásoknak okozott károkért járó kártérítésre,
- kisajátításért adott kártalanítás megfizetése,¹⁴¹
- bizonyos esetekben az általános gazdasági érdekű szolgáltatás nyújtása során felmerült költségek kompenzációja tekintetében,
- állam piaci magánbefektetőként jár el.

Az utolsó két eset bővebb magyarázatra szorul. Az előbbi kapcsán röviden érdemes azt megjegyezni, hogy ez egy nagyon speciális területe az uniós jognak. Ide ugyanis olyan piaci természetű szolgáltatások tartoznak, amelyeket a tagállamok, illetve az Európai Unió az

¹³⁷ FORT i. m. 376.

¹³⁸ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 115-116. pont

¹³⁹ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 67. pont

¹⁴⁰ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 72. pont

¹⁴¹ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 71. pont.

általános érdek alapján specifikus közszolgáltatási kötelezettségekként definiál pl: postai szolgáltatás, energiaszektor, hírközlés stb. A tagállamok e téren széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, mivel egy adott szolgáltatás általános gazdasági érdekű szolgáltatássá minősítése alapvetően az ő hatáskörükbe tartozik. A Bizottság és az uniós bíróságok csak a nyilvánvalóan hibás minősítéseket bírálják felül.¹⁴² Az uniós jogi fellépés korlátozottságát emellett még az is mutatja, hogy az állami támogatásokra vonatkozó általános tilalmat jellemzően éppen az általános gazdasági érdekű szolgáltatások „segítségével” lehet áttörni.¹⁴³ Ez utóbbi tekintetében viszont a Bíróság az Altmark Trans ügyben¹⁴⁴ egy négy elemből álló konjunktív feltételrendszert dolgozott ki, hogy mikor lehet kizárni – a felmerült költségek kompenzációja során az állami támogatássá minősítés egyik elemét – az előny meglétét. A feltételek az alábbiak:

- a közszolgáltatási feladat világosan meghatározott,
- a közszolgáltatás kompenzálásának paraméterei előzetesen és világosan meghatározásra kerültek,
- a kompenzációs mechanizmus kizárja a túlkompenzáció lehetőségét,
- a közszolgáltató vagy versenyeztetéssel kerül kiválasztásra, vagy a közösség számára leghatékonyabb szolgáltató látja el a feladatot.¹⁴⁵

A második eset a piaci magánbefektető elvével kapcsolatos, melynek lényege abban áll, hogy az állam is – más piaci szereplőkhöz hasonlóan – megjelenhet az adott piacon (például állami szerv formájában). Azonban nem élhet vissza erőfölényével és nem biztosíthat más piaci szereplőnek tisztességtelen versenyelőnyt. Amennyiben ennek megfelelően jár el, vagyis olyan döntéseket hoz, amelyeket normál piaci körülmények között működő, rövid távon a profitmaximalizálás szempontjától vezérelt piaci magánbefektető is megtett volna, akkor nem beszélhetünk állami támogatásról.¹⁴⁶ Azt kell elsősorban megvizsgálni, hogy az adott ügyletben elért hozam megfelel-e az érintett ágazat átlagos hozamának. Ennek érdekében

¹⁴² GALAMB Zsófia–KÁNYÁSI Zsófia: Az általános gazdasági érdekű szolgáltatások működtetésével megbízott vállalkozásoknak közszolgáltatásért járó ellentételezés formájában megítélt állami támogatások. *Állami Támogatások Joga*, 5 (2010/1), 80-81.

¹⁴³ GYULAI-SCHMIDT Andrea: Az uniós állami támogatási szabályok közszolgáltatásokra, – különös tekintettel a szociális szolgáltatásokra – vonatkozó alkalmazása. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12417/file/allami_tam_szocialis_szolg.pdf, 2.

¹⁴⁴ C-280/00 sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415] 95. pont.

¹⁴⁵ Az esetet részletesen ismerteti: STAVICZKY Péter: Az Altmark-ítélet negyedik feltételének teljesülése a Bizottság gyakorlatának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 14 (2012/2), 25-26. Amennyiben ezen feltételek közül valamelyik nem teljesül, akkor az adott intézkedést be kell jelenteni a Bizottságnak, amely azt jellemzően az EUMSZ 106. cikk (2) bekezdése alapján hagyja jóvá.

¹⁴⁶ SOÓS Gábor: Az állami támogatások európai uniós jogi szabályai. *Európai Tükör*, 2014/2. 218., HARGITA i. m. 26.

többek között törekednie kell a nyilvánvaló nyereségszerzési lehetőségek kihasználására, ugyanakkor nem feltétel, hogy ezek azonnal is jelentkezzenek. Nem vehet részt olyan ügyletekben, amelyek megtérülésére nincs esély vagy aránytalan – a várható nyereség által nem kompenzált – kockázatokat rejtenek. Más magánbefektetőknek az adott ügyletben azonos feltételek mentén való részvétele általában növeli az elvre való hivatkozás sikerét. Ugyanakkor, ha a tagállam részben vagy teljes mértékben lemond az őt megillető profitról a piaci magánbefektető javára, akkor már állami támogatásról beszélhetünk. A gazdasági szereplők széles köre miatt esetenként nehéz meghatározni, hogy ki minősül piaci magánbefektetőnek, különösen, ha egy nehéz helyzetben lévő állami tulajdonú vállalat megmentéséről¹⁴⁷ van szó (utóbbi esetben azt kell nézni, hogy vajon egy hasonló helyzetben lévő piaci magánbefektető hajlandó lenne-e lépéseket tenni a vállalat megmentése érdekében). A tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy az állami döntés időpontja alapján történik a minősítés, a Bizottság által lefolytatott vizsgálatoknak korlátozott az uniós bírósági felülvizsgálata, valamint a piaci magánbefektető elve tekintetében a bizonyítási teher minden esetben a tagállamokon van.¹⁴⁸

Főszabály szerint – tekintettel arra, hogy a közvetlen adók esetében továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül – az előny megállapításához a tagállami normál adórendszertől való eltérés szükséges,¹⁴⁹ mivel – ahogy azt a Bíróság a Gibraltár ügyben¹⁵⁰ is megerősítette – nem létezik alapértelmezett adórendszer az uniós jogban.

A konkrét ügyek kapcsán érdemes megemlíteni, hogy a Bizottság előnynek minősítette többek között a magyar reklámadószabályozás,¹⁵¹ a lengyel kiskereskedelmi adó, valamint az élelmiszerláncfelüyeleti díj¹⁵² során alkalmazott progresszív adókulcsokat. Az uniós bíróságok ezzel szemben több ítéletben¹⁵³ is azt hangsúlyozták, hogy a progresszív adókulcsokat – mivel azok a normál adórendszer részét képezik – nem lehet előnynek minősíteni.

¹⁴⁷ A vállalatok kimentésének problematikájával a 25-26. oldalon részletesen is foglalkoztunk.

¹⁴⁸ STAVICZKY Péter: A piaci magánbefektető elve az uniós joggyakorlat tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 13 (2012/1), 3-19., HARGITA i. m. 26-27., NYIKOS i. m. 172-175.

¹⁴⁹ Ennek részleteit lásd a szelektivitás résznél.

¹⁵⁰ C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 90. pont.

¹⁵¹ 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 43-45. pont.

¹⁵² 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felüyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 36-37. pont.

¹⁵³ Ennek kapcsán lásd például: T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 70-111. pont, T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 55-111. pont, C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 50-76. pont.

Végezetül érdemes kiemelni, hogy a tagállamok helyzetét az sem segíti, hogy az előny bizonyításának a terhe – noha azt számszerűsíteni nem kell – a Bizottságon van.¹⁵⁴ Nem véletlen tehát, hogy több szerző is kritizálja a Bizottság gyakorlatát. A leggyakoribb vád, hogy a Bizottság a vizsgálatok során sokszor csak az előny meglétére fókuszál, s keveset foglalkozik a szelektivitás kérdésével.¹⁵⁵ Egyesek szerint pedig egyenesen mellőzi ezt a követelményt, amivel szembemegy a jelenlegi esetjoggal, s az EUMSZ 107. cikkével is. Ugyanis a gazdasági előny szelektivitása megdönthető vélelem, s ráadásul a két fogalom elkülönül egymástól, ami független vizsgálatot igényelne.¹⁵⁶

3.2.3. Állami eredet

A második feltétel, az állami eredet kapcsán meg kell jegyeznünk, hogy az tulajdonképpen két kumulatív elemből áll: államnak való betudhatóság és állami forrás. Ennek alapjait a Bíróság a Stardust Marine ügyben¹⁵⁷ rakta le, ahol kimondta, hogy a két elem teljesülését külön-külön kell vizsgálni. Emellett kifejtette, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, szükséges az, hogy az intézkedést az államnak lehessen betudni, és erre nem lehet pusztán azon körülményből következtetni, hogy az említett intézkedést hatóság hozta. Meg kell továbbá vizsgálni, megállapítható-e, hogy a hatóságok valamilyen módon részt vettek ezen intézkedés meghozatalában.

A betudhatóság tekintetében fontos leszögezni, hogy ennek célja, hogy ne lehessen az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat kikerülni autonóm intézmények létrehozásával. Így nemcsak akkor valósulhat meg, ha az előny biztosítása mögött közigazgatási szervek állnak, hanem akkor is, ha egy közigazgatási szerv által kijelölt magánjogi szervezet vagy közjogi szerv van ebben a helyzetben. Mindez jól mutatja, hogy ez a fogalom széleskörű alkalmazási lehetőségeket rejt magában, amit az esetjog is megerősít.

Erre jó példa az Air France ügy,¹⁵⁸ amely rávilágít arra, hogy annak sincs jelentősége a betudhatóság szempontjából, ha az adott szerv a központi kormányzattal szemben bizonyos fokú autonómiával rendelkezik. A konkrét ügyben az Air France által kibocsátott kötvényeket és bankjegyeket felvásárolta egy törvény által létesített köztestület, a Caisse

¹⁵⁴ C-559/12 P. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [EU:C:2014:217] 62. pont.

¹⁵⁵ GOTTLIEB i. m. 50.

¹⁵⁶ Liza Lovdahl GORMSEN: EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 7., no. 6. (2016) 374.

¹⁵⁷ C-482/99. sz. ügy Francia Köztársaság kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2002:294] 51-52. pont.

¹⁵⁸ T-358/94. sz. ügy Compagnie nationale Air France kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1996:194].

egyik leányvállalata. Franciaország arra hivatkozott, hogy ez nem minősül állami támogatásnak, mivel mindkét intézmény független a francia kormánytól. Azonban a Törvényszék ezt az érvet nem fogadta el és rámutatott arra, hogy az érintett intézmény bizonyos fokú különállása nem jelenti azt, hogy az nem lenne a közszektor része. Ez utóbbi tény pedig elegendő annak megállapítására, hogy – noha az ügylethez nem kellett a francia kormány jóváhagyása – az intézkedés betudható a tagállamnak. A Van der Kooy ügyben¹⁵⁹ pedig egy magánjogi jogalany, a Gasunie nevű holland gázszolgáltató vállalat által megszabott tarifák kapcsán merült fel a betudhatóság kérdése. A konkrét ügyben az érintettek arra hivatkoztak, hogy a vállalat magánjogi jogalanyisága, valamint az a tény, hogy a tarifák meghatározásában az állam nem vesz részt (az magánjogi megállapodás tárgya), kizárja a betudhatóságot. A Bíróság ezzel szemben rámutatott arra, hogy:

- a Gasunie részvényeinek 50%-át az állam birtokolta és a tarifa díjának meghatározása tekintetében hatáskörrel rendelkező felügyelőbizottság tagjainak a felét ő nevezte ki,
- továbbá a gazdasági miniszter jóváhagyásának hiányában a korábban meghatározott tarifadíj nem léphetett hatályba.

Ennek következtében a Bíróság szerint az érintett vállalat nem rendelkezett tényleges autonómiával a gázdíjak meghatározására, így megállapította az államnak való betudhatóságot.¹⁶⁰

Noha a fentiek fényében jól látszik, hogy nem könnyű mentesülni a betudhatóság alól, mindez nem jelenti azt, hogy a látszólag egyértelműnek tűnő esetekben sem kellene alapos vizsgálatot lefolytatni. Ugyanis például önmagában abból a tényből, hogy az intézkedést közzállalkozás hozta meg, még nem lehet az államnak való betudhatóságot feltételezni. Ehhez ugyanis az adott ügy valamennyi releváns körülményét át kell tekinteni.

Bizonyos esetekben viszont vannak olyan jelek, amelyek betudhatóságra utalnak. Ezeket a Bizottság 2016-os Közleménye részletesen felsorolja. Többek között idetartozik, ha:

- az adott szerv nem hozhatta meg a vitatott határozatot a közigazgatási szerv követelményeinek figyelembevételével,
- a közzállalkozást az állammal összekapcsoló szervezeti jellegű tényezők megvannak,
- a támogatás nyújtásában közreműködő vállalkozásnak figyelembe kellett vennie a kormányzati szervek által közzétett iránymutatásokat,

¹⁵⁹ C-67/85., C-68/85. és C-70/85. sz. egyesített ügyek Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:38].

¹⁶⁰ Az előbbi két esetet részletesen ismerteti: Rein WESSELING-Marieke BREDENOORD-SPOEK: State Measure. In: Philipp WERNER-Vincent VEROUDEN (eds.): *EU State Aid Control Law and Economics*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B.V., 2017. 89-90., 92.

- a közvállalkozás a közigazgatási struktúrák szerves részét képezi.¹⁶¹

Ezzel szemben viszont egy állami vállalat belső előírásainak vagy akár a vonatkozó nemzeti jogszabályoknak a megsértése nem eredményezi automatikusan a betudhatóság kizárását, ehhez ugyanis az ügy valamennyi releváns körülményét meg kell vizsgálni, különös tekintettel arra, hogy jogvita esetén a hatóság helybenhagyta-e volna azt.¹⁶²

A fentieken túl fontos kiemelni, hogy a Deutsche Bahn doktrína¹⁶³ fényében csak tagállamok esetében beszélhetünk betudhatóságról, az uniós aktusok mentesülnek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alól. Ennek háttérében egyrészt az áll, hogy maga az EUMSZ 107. cikke korlátozza a szabály alkalmazását a tagállamokra. Másrészt, noha a tagállamok alapesetben előszeretettel törekednek arra, hogy saját vállalkozásaikat előnyben részesítsék, az uniós döntéshozatal során ezek a szándékok épphogy kioltják egymást, amelyet ráadásul az egyhangúság követelménye is tovább erősít.¹⁶⁴ Ehhez szorosan kapcsolódik, hogy akkor sincs szó betudhatóságról, ha a tagállam uniós jogalkotási aktusból eredő intézkedést hajt végre és nincs mérlegelési jogköre. Ha azonban van, akkor az az intézkedés már betudható a tagállamnak.¹⁶⁵ Noha látszólag ez a szabályozás egyértelműnek tűnik, e téren is merülhetnek fel viták a Bizottság és a tagállamok között. Erre jó példa a magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj 2014. évi módosításának tárgyában hozott bizottsági döntés, mely lényege az volt, hogy a korábbi szabályozást, ahol a díj mértéke az összes élelmiszerlánc szereplő számára egységesen az érintett értékesítési nettó árbevétel 0,1 %-a volt, egy progresszív díjszerkezet váltotta fel, melynek mértéke 0–6 % között változott az előző évi árbevétel nagyságának függvényében. Magyarország azzal érvelt, hogy a módosítással csak egy uniós jogi aktusból eredő kötelezettségnek tesz eleget, melynek következtében – az uniós esetjog alapján – nem beszélhetünk állami támogatásról. A Bizottság azonban nem fogadta el a 882/2004/EK rendeletre történő hivatkozást, mivel az érintett rendelet általános kötelezettségeket fogalmazott meg a tagállamok számára, s nem írta elő a progresszív díjszerkezet kialakítását.¹⁶⁶

¹⁶¹ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 39-43. pont.

¹⁶² STAVICZKY Péter: Az államnak betudható intézkedések legújabb értelmezése. *Állami Támogatások Joga*, 21 (2015/1), 14-15.

¹⁶³ T-351/02. sz. ügy Deutsche Bahn AG kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:104].

¹⁶⁴ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Ruth MASON: A Political-Process Defense of Deference to EU Directives. *Virginia Law and Economics Research*, Paper No. 2018-17.

¹⁶⁵ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 44-46. pont.

¹⁶⁶ 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 32-35. pont.

Az állami eredet másik kumulatív eleme, az állami forrás kapcsán ugyancsak fontos leszögezni, hogy ezt mind a Bizottság, mind az uniós bíróságok szélesen értelmezik. Minden olyan eset idetartozik, ahol az érintett vállalkozás vagy vállalkozások előnyhöz juttatása közvetlen vagy közvetett módon az állami költségvetésből történik.¹⁶⁷ Ebbe pedig nemcsak a központi költségvetés, hanem a helyi önkormányzatok forrásai, valamint az állami bankok és alapítványok által nyújtott támogatások is beleértendők. Ezen a tényen az sem változtat, ha a támogatást az állam által létrehozott vagy kijelölt szerv nyújtja, még ha az bizonyos fokú autonómiával is rendelkezik vagy magánjogi jellegű. Ugyanis az állam továbbra is meghatározó befolyással rendelkezhet felette pl: ő nevezi ki az igazgatótanács tagjait.¹⁶⁸ Érdekesség, hogy az uniós költségvetésből vagy nemzetközi pénzügyintézetektől érkező forrásokat is állami forrásnak kell tekinteni, ha ezek felhasználása a nemzeti hatóságok diszkrecionális jogkörébe tartozik. Ezzel szemben viszont egy független szakmaközi szervezet által nyújtott támogatás¹⁶⁹ vagy olyan uniós források esetében, amelyek felhasználásába a nemzeti hatóságok nem szólhatnak bele (az uniós szervek közvetlenül ítélik oda az érintetteknek, a hatóságoknak nincs diszkrecionális jogköre), nem beszélhetünk állami forrásról.¹⁷⁰

Állami források gyanúja felmerülhet a közvállalkozások tekintetében is, mivel itt az államnak döntési jogosultsága van a források felhasználásának irányáról, e körbe különösen az állami vállalatcsoporton belüli átruházás tartozik (például anyavállalatról leányvállalatra). Ráadásul maga a közvállalkozás is biztosíthat támogatást.¹⁷¹

A tagállamok helyzetét nehezíti, hogy az állami támogatás megállapításához nem feltétlenül szükséges az állami források tényleges átruházása,¹⁷² valamint az a tény is, hogy önmagában véve egy pozitív költségvetési hatást generáló támogatás is lehet tiltott állami támogatás. Utóbbi háttérben az áll, hogy az állami források átruházását nem tagállami szinten, hanem az egyes kedvezményezettek szintjén kell vizsgálni. Éppen ezért például Belgium sikertelenül hivatkozott arra a Bizottsággal szemben, hogy az érintett adóintézkedés – mivel népszerű volt

¹⁶⁷ BARTHA i. m. 76.

¹⁶⁸ NYIKOS i. m. 49.

¹⁶⁹ SOÓS i. m. 217-218.

¹⁷⁰ VARGA Judit-BARTHA Ildikó: Közpénz, nem közpénz? Hazai és uniós joggyakorlat példái. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 106-107.

¹⁷¹ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 49. pont.

¹⁷² STAVICZKY (2015) i. m. 7.

a külföldi cégek számára – többletbevételt generált az állami költségvetés számára.¹⁷³ Ugyanakkor viszont nem beszélhetünk állami források felhasználásáról, ha a konkrét intézkedés nem terheli meg az államháztartást. Erre jó példa a Van Tiggele ügy,¹⁷⁴ ahol a Bíróság kimondta, hogy a hatósági árak alkalmazása nem állami forrás, mivel az csak a fogyasztókat érinti.¹⁷⁵

Szintén érdekes kérdés, hogy mi a helyzet a szabad hozzáférésű vagy a természeti erőforrásokhoz való hozzáférés, illetve különleges vagy kizárólagos jogok biztosítása tekintetében. Ez esetben is állami források átruházásáról van szó, ha az általános rendszer szerinti rendes összeget számítják fel, viszont ez nem áll fenn, ha az intézkedés szükségessége jogi szabályozásból ered vagy az olyan nemzeti szabályozás esetében sem, amely bizonyos termékekre minimumárat állapít meg.¹⁷⁶

A fentiekben túlmenően érdemes külön is kiemelni a PreussenElektra ítéletet, ahol a Bíróság kimondta, hogy az állam által nyújtott előny önmagában véve még nem jelenti állami források közvetlen vagy közvetett igénybevételeét. A konkrét ügyben az állam magánvállalkozásnak minősülő áramközvetítőknél írta elő, hogy a megújuló forrásokból előállított áramot magasabb áron kell átvenniük: a tranzakciók tehát magánvállalkozások között valósultak meg, így állami forrás felhasználásáról nem lehetett szó.¹⁷⁷ Az ítélet nyomán több tagállam is hasonló jellegű megoldásokkal kísérletezett annak érdekében, hogy megkerüljék az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat. A Bíróság ezen ügyek kapcsán azt vizsgálta, hogy az állam befolyást gyakorolt-e a források felhasználása tekintetében, amennyiben igen, akkor megállapította az állami forrás fennállását.¹⁷⁸

A progresszív adózást érintő ügyekben a Bizottság, valamint az uniós bíróságok valamennyi esetben állami forrásnak minősítették az egyes adóintézkedéseket, több alkalommal is azonos érvrendszer mentén. E tekintetben arra, az esetjogban kimunkált elvre hivatkoztak, hogy az olyan, az egyes vállalkozásoknak adójogi előnyt biztosító intézkedések is állami támogatásnak minősülhetnek, ahol ténylegesen nem került sor állami források átruházására.¹⁷⁹

¹⁷³ 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 25. pont. Az esetet ismerteti: FORT i. m. 375.

¹⁷⁴ C-82/77. sz. ügy Openbaar Ministerie van het Koninkrijk der Nederlanden kontra Jacobus Philippus van Tiggele [ECLI:EU:C:1978:10].

¹⁷⁵ A kérdésről részletesen lásd: NYIKOS i. m. 49-50.

¹⁷⁶ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 54-56. pont.

¹⁷⁷ C-379/98. sz. ügy PreussenElektra AG kontra Schlesweg AG [ECLI:EU:C:2001:160] 3-16., 54-81. pontok.

¹⁷⁸ Erről részletesen lásd: NYIKOS i. m. 52-53.

¹⁷⁹ Ennek kapcsán lásd például: 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-

Ugyanakkor a Bizottság néhány, progresszív adózást érintő ügyben az előbbtől eltérő módon azért állapította meg az állami forrás tényét, mivel a konkrét intézkedések révén a tagállam olyan bevételekről mond le, amelyeket szokásos körülmények esetén az érintett vállalkozásoktól beszedne.¹⁸⁰ Mindezek ismételten rávilágítanak arra, hogy a tagállamoknak e feltétel alól sem könnyű mentesülniük.

3.2.4. Szelektivitás

A harmadik feltétel, a szelektivitás, – mely szintén konjunktív elem – azt a célt szolgálja, hogy ne kelljen folyamatosan az adott tagállam jogszabályait más tagállamok jogszabályaival összevetni.¹⁸¹ A szelektivitás megállapításához az érintett támogatásnak bizonyos vállalkozásokat, gazdasági ágazatokat vagy bizonyos áruk termelését kell előnyben részesítenie. Ez számtalan módon megvalósulhat, többek között akár a vállalkozások mérete, székhelye vagy a tevékenysége alapján. A szelektivitás megállapítása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a kedvezményezett vállalkozások ténylegesen igénybe vették-e és ha igen, milyen arányban a támogatásokat, valamint, hogy az abból nem részesülőknek a tagállam más kedvezményeket biztosít-e.¹⁸²

A szelektivitás vizsgálata során a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokat kell figyelembe venni. Azonban jelenleg nincs általános elfogadott teszt arra nézve, hogy az egyes vállalkozások mikor vannak ilyen helyzetben.¹⁸³ Ez az elmúlt évek során többször is vitára adott okot a tagállamok, a Bizottság és az uniós bíróságok között, különösen az adóintézkedések (azon belül is a progresszív adók) tekintetében, amelyre a későbbiekben még visszatérünk.

A szelektivitás fogalma kapcsán fontos elhatárolnunk a szelektív intézkedésektől az általánosakat, amelyek esetében állami támogatást nem lehet megállapítani. Ezekre a

49. o. 36. pont; T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 73. pont; T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 58. pont.

¹⁸⁰ Ennek kapcsán lásd például: 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 42. pont; 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 35. pont.

¹⁸¹ Jakub KOCIUBIŃSKI: Selectivity criterion in state aid control. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol. 2., no. 1. (2012) 4.

¹⁸² STAVICZKY Péter: Szelektivitás az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggyakorlatban, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/1. 38.

¹⁸³ BORDÁCS Bálint: A digitális szolgáltatási adó állami támogatás jellegének kérdése. *Versenytitok*, XV. évf., 2019/2. 7.

Szerződések nem tartalmaznak konkrét iránymutatást, azonban az uniós esetjogban, valamint a Bizottság Közleményeiben bőven találunk idevonatkozó eseteket, így például idetartoznak a teljesen technikai jellegű adóintézkedések, valamint a környezetvédelmi, kutatás-fejlesztési vagy képzési tevékenységekhez kapcsolódó adókedvezmények. Szintén ebbe a körbe tartozik az is, ha a munkavállalókat érintő adócsökkentés úgy valósul meg, hogy az a munka-intenzív vállalkozásokat előnyben részesíti a tőke-intenzívekkel szemben. Azonban léteznek olyan intézkedések, amelyek látszólag általános hatályúak, mégis szelektívnek minősülnek. Ezekkel kapcsolatban a Bizottság 2016-os Közleménye úgy fogalmaz, hogy önmagában véve a támogatott vállalkozások nagy száma (mely akár egy egész gazdasági ágazat is lehet), az ágazatok sokfélesége vagy mérete nem mentesítő körülmény. Hasonló a helyzet, ha a támogatást több objektív feltétel mellett, előre meghatározott költségvetési összeg keretében, határozatlan számú, eredetileg egyenként nem azonosított kedvezményezettnek nyújtják.¹⁸⁴ Az előbbi kitételekre (látszólagos objektív feltételek) jó példa az Aland-szigeteki társasági adókedvezmény, melyet a szigeten alapított biztosítótársaságok vehettek igénybe a finanszírozási kockázataik csökkentésére. Noha az intézkedés látszólag nem volt szelektív, a gyakorlatban azzal csak a nagy multinacionális cégek élhettek.¹⁸⁵ Utóbbi kitételrel (nem azonosított kedvezményezett) pedig a Bíróság foglalkozott legutóbb a World Duty Free Group¹⁸⁶ ügyben. Ennek háttérében a spanyol társasági adó azon szabályozása állt, amely lehetővé tette a spanyol társaságoknak, hogy egy másik vállalatban való részesedésszerzés esetén – ha az elérte az 5%-ot és legalább 1 évig birtokolták – levonhassák az adóalapjukból a részesedésszerzésből származó üzleti és cégértéket (goodwill). Azonban míg a szabályozás belföldi részesedésszerzés tekintetében előírta a fúziót, addig külföldi esetén nem. A Bíróság – szemben a Törvényszékkel¹⁸⁷ – annak ellenére vizsgálat tárgyává tette a kedvezményből részesülő és nem részesülő vállalkozások hasonló ténybeli és jogi helyzetét, hogy minden adózó gyakorlati és elvi korlátozás nélkül élhetett a kedvezménnyel. Ennek kapcsán pedig megállapította, hogy az érintett vállalkozások hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, a spanyol szabályozás pedig indokolatlanul tett különbséget közöttük. Emellett hangsúlyozta, hogy nem szükséges a potenciális kedvezményezettek körét sem beazonosítani. Ennek nyomán megsemmisítette a Törvényszék ítéletét és azt megismételt döntéshozatal céljából

¹⁸⁴ REMETEI (2013) i. m. 81-83.

¹⁸⁵ 2002/937/EK határozat: A Bizottság határozata a Finnország által az Aland-szigeteki zárt biztosítótársaságokra alkalmazott állami támogatási programról, HL L 329, 2002.12.05., 22–29. o. Az esetet ismerteti: STAVICZKY (2010b) i. m. 39.

¹⁸⁶ C-20/15. P. sz. ügy Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 3-10., 20-121. pontok.

¹⁸⁷ T-219/10. sz. ügy Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 19-89. pont.

visszautalta neki.¹⁸⁸ A Törvényszék az új ítéletében az intézkedést – elfogadva a Bíróság az érvelését – állami támogatásnak minősítette.¹⁸⁹ Mindezek összességében azt jelentik, hogy a tagállamoknak az egymástól független szabályok hatását is együttesen kell vizsgálniuk,¹⁹⁰ továbbá a konkrét intézkedésnek nemcsak formai, hanem ténylegesen is általánosnak kell lennie: minden vállalkozás számára egyenlő mértékben kell nyitva állniuk, amelyet sem a hatósági diszkrecionalitás, sem más, a gyakorlati hatásukat korlátozó tényező nem ronthat le.¹⁹¹ A tagállamok továbbá nem hivatkozhatnak arra, hogy az intézkedés más tagállamok adórendszereinek kedvezőbb szabályozását követi, mivel az érintett intézkedést az adott tagállam adórendszerével összefüggésben kell értékelni.¹⁹² Ugyanakkor viszont az olyan hatósági diszkrecionalitás, amely az általános szabályok értelmezésén alapul, még nem vonja kétségbe az intézkedés általános jellegét. Szintén ez a helyzet, ha az adott intézkedés nem gyakorol minden vállalkozásra azonos hatást, hiszen az egyes vállalkozások is eltérő körülmények között működnek.¹⁹³

A szakirodalomban a szelektivitás két fajtáját különböztetik meg: tárgyi és regionális szelektivitás. Előbbi értelmében egy adott intézkedés csak bizonyos vállalatokra vagy gazdasági ágazatokra vonatkozik. A tárgyi szelektivitás lehet, de iure és de facto. De iure szelektivitás közvetlenül az olyan intézkedések odaítélésére vonatkozó jogi feltételekből fakad, amelyeket hivatalosan csak bizonyos vállalkozások számára tartanak fenn. Többek között idesorolható a méret vagy szektorális alapon diszkrimináló, valamint az exportáló vállalkozásokat előnyben részesítő intézkedések.¹⁹⁴ Emellett idetartozik az olyan eset is, ahol az adómentesség az érintett vállalkozás jogi formájától függően vehető igénybe.¹⁹⁵ Ezzel szemben de facto szelektivitás akkor állapítható meg, ha – noha az intézkedés alkalmazására vonatkozó hivatalos kritériumokat általános és objektív módon határozzák meg – az intézkedés struktúrája miatt annak hatásai vállalkozások egy adott csoportját jelentős előnyben részesítik, így különösen az olyan tagállami intézkedések, amelyek bizonyos korlátok felállításával a vállalkozások egy részét kizárják a kedvezményezettek köréből pl: az

¹⁸⁸ A World Duty Free Group ügy háttéréről, illetve az EUB ítéletével kapcsolatban részletesen lásd: STAVICZKY Péter: Mikor szelektív egy adóintézkedés? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 59. évf., 2017/7-8. 25-26.

¹⁸⁹ T-219/10. RENV. sz. ügy World Duty Free Group, SA, korábban Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2018:784] 27-329. pont.

¹⁹⁰ STAVICZKY (2017) i. m. 26.

¹⁹¹ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 13. pont.

¹⁹² STAVICZKY (2010a) 133-134.

¹⁹³ STAVICZKY (2010b) i. m. 38.

¹⁹⁴ NYIKOS i. m. 64.

¹⁹⁵ Ezzel kapcsolatban lásd például a Paint Graphos ügyet, melyet részletesen ismertet Erdős Éva az alábbi tanulmányában: ERDŐS ÉVA: Állami támogatások, adóverseny kontra szubszidiaritás. *Miskolci Jogi Szemle*, XII. évf., 2017/2. különszám. 119-123.

csak a jelentős pénzügyi forrással rendelkezők számára elérhető¹⁹⁶ vagy csak meghatározott vállalkozások mentesülhetnek a működési költségek alól.¹⁹⁷ Hasonló a helyzet, ha az intézkedés szektorális jellegű (függetlenül attól, hogy az érintett szektorban minden vállalkozásra vonatkozik), időfaktort tartalmaz vagy kísérleti jelleggel csak bizonyos vállalkozások esetében alkalmazandó, még akkor is, ha egy későbbi időpontban az minden vállalkozásra ki is terjedne.¹⁹⁸ Végezetül szintén e tárgykört érinti a hatósági diszkrecionalitás kérdése is. Ezzel kapcsolatban fontos kiemelni, hogy önmagában véve a hatósági eljárás még nem eredményezi a szelektivitás megállapítását, kivéve, ha az mérlegelési jogkörrel rendelkezik. Utóbbiba viszont nem tartozik bele az az esetkör, amikor a hatóság csak az előre meghatározott objektív kritériumok teljesülését ellenőrzi vagy az egyenlő bánásmód megóvása érdekében törvényben meghatározott, korlátozott mérlegelési jogkörrel rendelkezik.¹⁹⁹ Ellenben, ha a kritériumrendszert tágran határozzák meg vagy felső költségvetési határ miatt nem minden potenciális kedvezményezett részesülhet a támogatásból, akkor az de facto szelektívnek minősül.²⁰⁰ A konkrét ügyekre pillantva érdemes kiemelni a P Oy ügyet, melynek háttérében az állt, hogy a finn hatóságok elutasították az érintett, tulajdonosváltáson átesett cég azon kérelmét, hogy az előző években keletkezett veszteségeit levonhassa és átvihesse a következő adóévekre. Noha a finn társasági adószabályozás erre főszabály szerint lehetőséget ad, azonban ezt tulajdonosváltás esetén hatósági engedélyhez köti. Ezt viszont a cég semmilyen különleges indokkal nem támasztotta alá, így a hatóság a kérelmet elutasította. Az ügy előzetes döntéshozatal keretében a Bíróság elé került, ahol azt a kérdést kellett megválaszolnia, hogy ez az intézkedés – a hatóság mérlegelési jogköre miatt – tiltott állami támogatásnak minősül-e. Ennek kapcsán a Bíróság hangsúlyozta, hogy az engedélyeztetési rendszer önmagában véve nem eredményez szelektivitást, ha a mérlegelési jogkör azon feltételek vizsgálatára korlátozódik, amelyeket valamely meghatározható adóztatási célkitűzés érdekében állítottak fel, és a hatóság által alkalmazandó kritériumok az adószabályozás jellegében rejlenek. E tekintetben az olyan

¹⁹⁶ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 120-122. pont.

¹⁹⁷ Erre jó példát szolgáltat a GEMO ügy, ahol a Bíróság rámutatott arra, hogy de facto szelektív az olyan intézkedés, amely jellemzően az állattartók, illetve a vágóhidak esetében biztosítja az állati tetemek összegyűjtésének költségei alóli mentesítést. E téren pedig nincs annak jelentősége, hogy magánszemélyek is részesültek a kedvezményből (a háziállatok elszállításának költségei tekintetében). C-126/01. sz. ügy Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kontra GEMO SA [ECLI:EU:C:2003:622] 35-39. pont. Az esetet ismerteti: STAVICZKY (2010b) i. m. 40.

¹⁹⁸ KOCIUBIŃSKI i. m. 10-11.

¹⁹⁹ C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 64. pont. Az esetről részletesen lásd az alábbi tanulmányt: WÄGNER Tamás: A bányajáradékok és a szelektivitás kritériuma, avagy a MOL állami támogatásának ügye. Pázmány Law Working Papers, 2017/15.

²⁰⁰ STAVICZKY (2010b) i. m. 40.

célkitűzés, mint a veszteségekkel való kereskedelem elkerülése, indokolható. Ezzel szemben viszont az adórendszertől idegen kritériumok alkalmazása – mint például a foglalkoztatás fenntartása – szelektívnek minősül. A konkrét ügyben a Bíróság – a releváns információk hiányában – nem tudott dönteni, így az előbb részletezett iránymutatás alapján a nemzeti bíróságnak kellett a végső döntést meghoznia.²⁰¹ A fentiek alapján jól látszik, hogy nem mindig könnyű eldönteni az egyes esetekben, hogy hatósági diszkrecionalitásról beszélhetünk-e vagy sem.

Ahogy azt előzőleg már említettük, a szelektivitás másik alaptípusa a regionális szelektivitás, ahol arról van szó, hogy a támogatás hatálya nem az egész tagállamra, hanem annak csak egy részére terjed ki. Főszabály szerint ez automatikusan tiltott állami támogatást eredményez. Korábban a Bizottság az ilyen intézkedéseket rendszeresen az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértéseként értékelte,²⁰² melyet jól mutatnak az Azori-szigetek,²⁰³ illetve a Gibraltár²⁰⁴ ügyekben – annak ellenére, hogy ezek a régiók alkotmányban rögzített adóautonómiával rendelkeztek – hozott negatív határozatai is.

A későbbiek során azonban az esetjogban megszülettek azok a feltételek, melyeknek eleget téve, mentesülhet az adott intézkedés.²⁰⁵ Ezeket elsőként a Bíróság az Azori-szigetek ügyben²⁰⁶ határozta meg, ahol lefektette az ún. autonómia teszt kritériumait. Ennek lényege, hogy a viszonyítási alapnak nem kell feltétlenül minden esetben a tagállamok teljes területére kiterjednie, ugyanis bizonyos feltételek teljesülése esetén a szubnacionális egységek is lehetnek viszonyítási alapok. Ennek háttérében az áll, hogy *„nem zárható ki, hogy egy államon belüli testület, de jure és de facto olyan jogállással rendelkezik, amely annak valamely tagállam központi kormányával szemben kellő autonómiát biztosít ahhoz, hogy az általa elfogadott intézkedések révén ez a testület, nem pedig a központi kormány játszik meghatározó szerepet azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek”*. E tekintetben a Bíróság három forgatókönyvet vázolt fel:

²⁰¹ C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikudenvallvontayksikkö [ECLI:EU:C:2013:525] 23-27. pont. Az esetet részletesen ismerteti: Phedon NICOLAIDES: Selectivity and Administrative Discretion. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 23. August 2013. <https://www.lexxion.eu/stateaidpost/selectivity-and-administrative-discretion/>.

²⁰² A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 17. pont.

²⁰³ 2003/442/EK bizottsági határozat: A nemzeti adózási rendszer a személyi jövedelemadó és a társasági adó adókulcsának csökkentése tekintetében az Azori-szigetek Autonóm Régió sajátosságaihoz történő igazítására, HL L 150, 2003, 52.o.

²⁰⁴ 2005/261/EK bizottsági határozat: a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében, HL L 85, 2005.4.2., 1-26. o.

²⁰⁵ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o. 142-155. pont.

²⁰⁶ C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511] 58-67. pont. Az esetet részletesen ismerteti: GYÜRKÉS i. m. 22-27.

- a központi kormány egyoldalúan úgy dönt, hogy egy meghatározott földrajzi területen csökkentett adókulcsot alkalmaz – ez minden esetben regionálisan szelektívnek minősül,
- az adóztatási hatáskörnek az egyes közigazgatási egységek (pl: autonóm régiók) felé történő szimmetrikus decentralizációja – ebben az esetben nem lehet szelektivitást megállapítani,
- végezetül aszimmetrikus decentralizáció esetén a szelektivitás kérdése azon múlik, hogy az adott közigazgatási egység elegendő autonómiával rendelkezik-e a tagállam központi kormányzatával szemben.

Ez utóbbi esetben a regionális szelektivitás akkor nem teljesül, ha:

- az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság fogadja el, amely alkotmányos síkon a központi kormánytól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik,
- ezen felül az intézkedés elfogadása során a központi kormány nem avatkozhat be közvetlenül annak tartalmát illetően,
- végül, a régióban alkalmazott adókulcs (ok) pénzügyi következményei nem kompenzálhatók más régióból vagy hozzájárulásokkal, vagy szubvenciókkal.

Utolsó feltétel tekintetében ugyanakkor viszont felmerül a kérdés, hogy vajon mi a helyzet az olyan kormányzati transzferekkel, amelyeket az adott régiók évről-évre, a működésük biztosítására kapnak. Hiszen úgy tűnik, hogy szigorú értelmezés esetén az ilyen jellegű transzferek kizárják az autonómia teszt alkalmazását.²⁰⁷ Erre a választ az UGT-Rioja ügy²⁰⁸ adta meg, melynek értelmében amennyiben nincs közvetlen kapcsolat a kormányzati transzferek és az eltérő adókulcsok között, akkor az előbb említett harmadik feltételt is teljesítettnek kell tekinteni. Mindezek nyomán a tagállamok – és azon belül az adóautonómiával rendelkező szubnacionális egységek – adószuverenitása e téren megerősödött, s a Bizottság korábbi gyakorlata visszaszorult.

Ezt követően azt kell megvizsgálnunk, hogy pontosan milyen eljárás keretében dől el, hogy az adott intézkedés szelektív. Ez különösen az – állami támogatási ügyekben elsődlegesen eljáró – Bizottság tekintetében érdekes, mivel igen széles mérlegelési jogköre van, s ahogy láthattuk, illetve látni fogjuk egyre inkább arra törekszik, hogy a tagállamok mozgásterét – még a közvetlen adózás területén is – szűkítse. Ennek kapcsán fontos kiemelni a Bizottság 1998-as Közleményét, mely szerint „nem korlátozza a tagállamok arra vonatkozó jogkörét,

²⁰⁷ H. C. Raymond LUJA: Tax related difficulties of state aid rules. *EATLP Helsinki, 2007 Conference – Discussion Paper*, 11.

²⁰⁸ C-428/06–C-434/06. sz. egyesített ügyek Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) és társai kontra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya és társai [ECLI:EU:C:2008:488] 123-140. pont.

hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik”.²⁰⁹ Tehát nem kérdőjelezi meg a tagállami adórendszereket, csak azt vizsgálja, hogy a kérdéses intézkedés hogyan illeszkedik bele egy adott tagállam adórendszerébe (ennek során pedig figyelmen kívül hagyja más tagállamok adórendszerét).²¹⁰

Ennek során főszabály szerint az ún. szelektivitás tesztet alkalmazza,²¹¹ mely az alábbi elemekből áll:

- *azonosítja a referencia-rendszert, vagyis azoknak a szabályoknak a halmazát, melyek valamennyi vállalkozásra vonatkoznak:* ennek alapját képezhetik többek között az adóalapok, adómértékek, adókulcsok – a bizonyítási teher a Bizottságon van,
- *megállapítja, hogy az adott intézkedés eltér-e a referencia-rendszertől, vagyis különbséget tesz-e az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben levő vállalkozások között:* a tagállamok itt nem hivatkozhatnak külső politikai célokra (regionális, környezet- vagy iparpolitika) – a bizonyítási teher a Bizottságon van,
- *amennyiben eltérés mutatkozik: azt vizsgálja, hogy mindezt mennyiben támasztja alá a rendszer természete vagy általános felépítése:* ennek hiányában az intézkedés prima facie szelektív, a tagállam itt sem hivatkozhat külső politikai célokra, a lehetséges indokok közé tartozik többek között: adóelkerülés elleni küzdelem, adósemlegesség elve, kettős adóztatás elkerülése – a bizonyítási teher itt a tagállamon van.²¹²

A fentiek kapcsán érdemes megjegyeznünk, hogy az elmúlt évek során a tagállamok számos alkalommal is értelmezési vitába keveredtek a Bizottsággal az adóintézkedéseik miatt. Ennek oka egyrészt abban keresendő, hogy a háromlépcsős tesztet alkalmazva a Bizottság több esetben is szelektívnek minősítette az árbevétel alapján kiszabásra kerülő progresszív adókat,

²⁰⁹ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 13. pont.

²¹⁰ TROVATO i. m. 3.

²¹¹ A fenti módszer mellett a bírói gyakorlat a Gibraltár ügyben lefektette az „önmagában véve diszkriminatív adórendszer” elvét is, azonban ennek alkalmazására csak szigorú feltételek teljesülése esetén kerülhet sor, mivel az általános alkalmazás, de facto harmonizációval járna a tagállamok adórendszerei tekintetében. Vagyis ez a módszer csak akkor alkalmazható, ha a tagállami adóintézkedés nyilvánvalóan szelektív, és az állami támogatási szabályok kikerülésére irányul. Ugyanakkor viszont nem lehet arra hivatkozva használni, hogy az adóintézkedés komplex vagy a referenciarendszer nehezen meghatározható. Amennyiben ezek a feltételek fennállnak, akkor nem a háromlépcsős teszt alapján kell lefolytatni a vizsgálatot (mivel az téves eredményre vezetne), hanem a kérdéses adóintézkedést a maga egységében kell vizsgálni. A Bizottságnak fokozott bizonyítási terhe van, amelynek az indoklásban is tükröződnie kell. Erről részletesen lásd: KOÓS Gábor: A sávós adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálata. In: VALENTINY Pál-KISS Ferenc László-NAGY Csongor István-BEREZVAI Zombor (szerk.): *Verseny és szabályozás*. Budapest, MTA KRTK Közgazdaság-tudományi Intézet, 2017. 156-158.

²¹² BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban – A tagállami jogok harmonizációja és versenye*. Wolters Kluwer, Budapest, 2019. 201-203.

illetve díjakat. A Bizottság negatív határozataiból kitűnik, hogy a progresszív adókulcsok alkalmazását csak nagyon szűk körben engedélyezi,²¹³ mivel azok – megítélése szerint – a gyakorlatban ahhoz vezetnek, hogy a tagállamok a nagy vállalkozásokkal szemben a kis vállalkozásokat részesítik előnyben, ami méretalapú diszkriminációt jelent. Utóbbi pedig egyúttal honossági („nationality”) alapú megkülönböztetést is eredményez, mivel az ide tartozó vállalatok zöme külföldi illetőségű.²¹⁴ Mindezt annak ellenére, hogy a különböző adókulcsok hatálya alá tartozó vállalkozások hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak. Továbbá a Bizottság határozataiban²¹⁵ még arra is rávilágított, hogy:

- csak akkor tartja alkalmazhatónak a progresszív adót, ha azt annak sajátos célja vagy az általa kezelni kívánt negatív externáliák indokolják (például, ha az intézkedés által kezelni kívánt externáliák is progresszív módon növekednek az árbevétellel párhuzamosan),
- több alkalommal is arra hivatkozott, hogy az újraelosztási céllal bevezetett, árbevétel alapú progresszív adók nem veszik figyelembe az értékesítés során felmerült költségeket, s a vállalkozásokat fizetőképességük helyett méretük alapján sújtják,
- az árbevétel és a méret között szoros összefüggés van,
- nem fogadta el, hogy a progresszív kulcsok az adórendszer részét képeznék, ehelyett egy hipotetikus, egykulcsos adórendszert vett alapul a vizsgálata során,

A Bíróság ezzel szemben az adószuverenitás elvére fokozottabban ügyel. A három spanyol tartomány által a nagy alapterületű kereskedelmi egységekre kivetett adók ügyeiben²¹⁶ például az állami támogatásokra vonatkozó szabályozással összeegyeztethetőnek minősítette ezeket az adókat. A Bíróság szerint ugyanis az adók hatálya alá tartozó nagy alapterületű

²¹³ Határozataiban többször is visszautalt az 1998-as Közleményének 24. bekezdésére, melynek értelmében újraelosztási (redisztribúciós) céllal csak jövedelem- vagy nyereségadókulcs esetében megengedett a progresszív jelleg, bevétel esetében nem.

²¹⁴ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Ruth MASON-Leopoldo PARADA: Digital Battlefield in the Tax Wars. *Virginia Law and Economics Research Paper*, No. 2018-16, 92 *Tax Notes International* 1183 (2018). 1191.

²¹⁵ Ennek kapcsán lásd például: 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o., 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o., 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o.

²¹⁶ C-233/16. sz. ügy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Generalitat de Catalunya, a Tribunal Supremo [Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:280], C-234/16. sz. és C-235/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias és Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek [ECLI:EU:C:2018:281], C-236/16. és C-237/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Diputación General de Aragón, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:291].

kereskedelmi egységek, illetve az az alá nem tartozó kis alapterületű egységek nem minősülnek az adók célját tekintve azonos ténybeli és jogi helyzetben lévőknek. Emellett az alapterületen alapuló adóztatás koherensnek tekinthető az adók által kitűzött célokkal (környezetvédelem, területrendezés), valamint az alkalmazott értékhatárok nem minősülnek nyilvánvalóan alkalmatlannak az elérni kívánt célok tekintetében.²¹⁷ Hasonló volt a helyzet a lengyel kiskereskedelmi adó ügyében is, ahol a Bizottság a progresszív adókulcsokat szelektív előnynek tekintve, az állami támogatásokkal összeegyeztethetetlennek minősítette a szabályozást. Azonban a Törvényszék megsemmisítette ezt a határozatot. Ítéletében többek között hivatkozott a tagállami adószuverenitás elvének a megsértésére, az adókulcsoknak az adórendszer tartalmából történő indokolatlan kizárására, illetve az adórendszer célkitűzéseinek helytelen megállapítására.²¹⁸ A Törvényszék a későbbiek során mindezt a magyar reklámadó esetében is megerősítette, valamint kimondta, hogy az árbevétel alapú, redisztribúciós célokat szolgáló progresszív adók sem minősülnek tiltott állami támogatásnak.²¹⁹ Ez utóbbit ráadásul a Bíróság is kimondta a Tesco ügyben: „*a Bizottság álláspontjával ellentétben, az árbevétel képezheti progresszív adóztatás alapját, mivel egyrészt az árbevétel összege semleges megkülönböztető ismérvek minősül, másrészt pedig az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutatónak tekinthető*”.²²⁰

A fentiek alapján megállapíthatjuk, hogy mind a Bizottság, mind az uniós bíróságok kiemelt figyelmet szentelnek a szelektivitás kérdésének. Ez nem véletlen, hiszen az adóintézkedések szempontjából – az előny mellett – ez az egyik legfontosabb elem az állami támogatás fogalmi elemei közül, valamint a közvetlen adózás rendkívül érzékeny terület a tagállamok számára: megmaradt szuverenitásukra e területen kifejezetten „vigyáznak”. Ez utóbbi indokolt, mivel az elmúlt évek során a Bizottság – elsősorban a progresszív adók, valamint a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezmények tekintetében – a tagállami mozgástér szűkítésére törekedett. Ugyanakkor viszont a Bíróság a tagállami adószuverenitás oldalára állva – különösen a progresszív adók esetében – fellépett a Bizottság törekvéseivel szemben. Mindezek ellenére – az esetjog fényében – összességében az látszik, hogy a tagállamoknak egyre nehezebb dolguk, ha mentesülni kívánnak a szelektivitás alól.

²¹⁷ Az esetet részletesen ismerteti: STAVICZKY Péter: Az uniós joggal összeegyeztethetők a sávós különadók, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 60. évf., 2018/10. 22-23.

²¹⁸ T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338] 56-111. pont.

²¹⁹ T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448] 78-83., 88-104. pont.

²²⁰ C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140] 70. pont.

3.2.5. Kereskedelemre gyakorolt hatás

Az utolsó két feltétel tekintetében fontos megemlíteni, hogy a szakirodalomban többen is együtt kezelik ezeket, mivel szorosan kötődnek egymáshoz, s így jó eséllyel feltételezhető, hogy amennyiben a verseny torzulása megvalósul, akkor az egyúttal a tagállamközi kereskedelemre gyakorolt hatást is eredményez.²²¹ Ennek ellenére – ahogy azt majd a későbbiek során látjuk – célszerű a két elem teljesülését külön vizsgálnunk.

A kereskedelemre gyakorolt hatásra rátérve meg kell jegyeznünk, hogy ez főszabály szerint valamennyi támogatás tekintetében feltételezett, különösen, ha az adott intézkedés szelektivitását előzőleg már megállapították. Ez utóbbival kapcsolatban viszont többen is azon az állásponton vannak, hogy ezt olyan esetekre kellene korlátozni, amikor a tagállamok szándékosan támogatnak szektorspecifikus vállalkozásokat. Azonban ez esetben – párhuzamosan a Bizottság bizonyítási terhének növelésével – is lehetőséget kell adni az érintettek számára, hogy ezt a vélelmet megdönthessék.²²²

A tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy nem szükséges megállapítani, hogy a támogatásnak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, elegendő, ha az hatást képes gyakorolni.²²³ A Bizottság ráadásul ezt – annak ellenére, hogy nem lehet hipotetikus vagy feltételezésen alapuló – gyakorlatilag evidenciaként kezeli, így a tagállamoknak nagyon nehéz dolguk van, ha ezt cáfolni szeretnék.

A Bizottság például számos, progresszív adókulcsokat alkalmazó tagállami intézkedésnél állapította meg, hogy az adott piac nyitott a verseny előtt, tehát más tagállamokból származó szereplők is jelen vannak rajta, így az egyes szereplőknek nyújtott támogatások alkalmasak arra, hogy érintsék az EU-n belüli kereskedelmet.²²⁴ A Bíróság pedig az olaszországi bankszektornak nyújtott adócsökkentéssel kapcsolatban mondta ki, hogy *„az a körülmény, hogy valamely gazdasági ágazatot közösségi szinten liberalizálnak, eleget tesz annak a feltételnek, hogy a támogatásnak tényleges vagy potenciális hatása legyen a versenyre, illetve*

²²¹ FORT i. m. 379.

²²² Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017. 33.

²²³ C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151] 46. pont.

²²⁴ Lásd például: 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 73. pont; 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o. 62. pont; 2016/1848/EU határozata: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 58. pont.

a tagállamok közötti kereskedelemre.” Ráadásul a kedvezményezett vállalkozásnak még részt sem kell vennie a tagállamok közötti kereskedelemben, hiszen a kapott támogatások révén sikerrel csökkentheti annak esélyét, hogy a más tagállamokban letelepedett vállalkozások belépjenek az érintett piacra.²²⁵

Az előbb említett szigorú szabályok alól kivételt jelentenek az ún. de minimis támogatások, a de facto nemzeti szinten érvényesülők, valamint amikor a tranzakció teljes egészében az EU-n kívül zajlik: ilyenkor ugyanis főszabály szerint a kereskedelemre gyakorolt hatás nem állapítható meg.

Ezek kapcsán érdemes kitérnünk a helyi adókra. Tekintettel az adótípus sajátosságaira, itt fokozott jelentősége van az olyan, korábban már említett kivételeknek, mint a de minimis támogatások vagy a de facto nemzeti szinten érvényesülők. Éppen ezért az elkövetkezőkben ezeken keresztül fogjuk megvizsgálni a helyi adók a kérdését.

Előbbi tekintetében fontos hangsúlyozni, hogy a Bizottság megítélése szerint egy bizonyos összeghatárt el nem érő támogatások nem befolyásolják a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve nem torzítják a versenyt. Ezzel kapcsolatban a Bizottság több rendeletet is kiadott, melyek közül az általános csekély összegű támogatásról szóló rendelet²²⁶ érdemel külön figyelmet. Ennek értelmében ugyanis a rendelet hatálya alá tartozó ágazatokban tevékenységet végző vállalatoknak az alábbi feltételekkel nyújtható az állami támogatásokra irányadó szabályokkal összeegyeztethetően támogatás: egy és ugyanazon vállalkozás részére, tagállamonként, három pénzügyi év vonatkozásában, 200 ezer eurónak megfelelő összegben.²²⁷ Ennek alapján jól látható, hogy az önkormányzati adókedvezmények döntő többsége ebbe a kategóriába tartozik, különösen a kis létszámú települések esetében. Éppen ezért leginkább a nagyobb városok (pl: Magyarországon a megyei jogú városok) esetében merülhet fel érdemben az, hogy a kérdéses adórendelet diszkriminatív jellegének az állami támogatások szempontjából relevanciája van.

Ugyanakkor viszont még az utóbbi esetben is mentesülhet – s ezáltal nem minősül állami támogatásnak – az érintett támogatás a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége alól, ha csak, de facto nemzeti szinten érvényesül. Az idevonatkozó gyakorlatot az uniós bíróságok

²²⁵ C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1 [ECLI:EU:C:2005:774] 57-64. pont.

²²⁶ A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról, HL L 352, 2013.12.24., 1-8. o.

²²⁷ A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról, HL L 352, 2013.12.24., 1-8. o. 3. cikk 2. bekezdés.

esetjoga és a Bizottság határozatai alakították ki. Előbbi tekintetében az Altmark,²²⁸ illetve a Tirrenia²²⁹ ítéletek nyomán megállapítható, hogy ez a feltétel akkor teljesül, ha egy helyi szolgáltatás nyújtásáért vagy beruházás végrehajtásáért más tagállam vállalkozása nem szállhat versenybe. A konkrét kritériumokat azonban a Bizottságnak kellett meghatároznia, amely több területen (pl: kulturális támogatások, egészségügyi beruházások, helyi szabadidős létesítmények) is felállított kivételeket. A Bizottság az általa kialakított, ún. vonzássterület teszt értelmében arra törekszik, hogy a nyilvánvalóan helyi érdekű szolgáltatásokat és beruházásokat meghagyja tagállami hatáskörben (vagyis amikor a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége marginális marad). Ennek során figyelembe veszi, hogy lehet-e valószínűsíteni más tagállamból érkező vállalkozást, valamint, hogy a kedvezményezett vállalkozás részt vesz-e, illetve a támogatás segítségével lehetősége nyílik-e belépni egy másik tagállam piacára. Ahhoz, hogy egy adott intézkedés a vonzás teszt alapján ne minősüljön állami támogatásnak, az alábbi kritériumoknak kell eleget tennie:

- a támogatás nem teheti vonzóbbá a befektetéseket az érintett térségben,
- a kedvezményezett által kínált termékeknek vagy szolgáltatásoknak tisztán helyi jellegűeknek szabad lenniük, amelyek földrajzilag korlátozott vonzáskörzettel bírnak,
- a támogatással érintett szolgáltatásnak vagy terméknek csak marginális hatást szabad gyakorolnia a szomszédos tagállam fogyasztóira,
- a kedvezményezett piaci részesedésének bármely érintett piaci meghatározás használata esetén minimális mértékűnek kell lennie, a kedvezményezett pedig nem tartozhat nagyobb vállalatcsoporthoz.

Mindezek fényében ebbe a körbe elsősorban azok az esetek tartozhatnak, amikor egy település, illetve annak közvetlen szomszédságának az igényeinek a kielégítéséről van szó. Éppen ezért olyan vállalkozások mentesülhetnek, amelyek ezen helyi szükségleteknek tesznek eleget. Ez alól viszont kivételt jelent, ha az érintett szolgáltatásokat, illetve beruházásokat egy másik tagállamban honos vállalkozás nyújtja, mivel ekkor a Bizottság adottnak tekinti a tagállamok közötti kereskedelem érintettségét.²³⁰

²²⁸ C-280/00 sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415] 74-95. pont.

²²⁹ C-140/09. sz. ügy Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA kontra Presidenza del Consiglio dei Ministri [ECLI:EU:C:2010:335] 47-52. pont.

²³⁰ BENÁRD Tünde: A helyi célú beruházások és szolgáltatások állami támogatásának hatása a tagállamok közötti kereskedelemre. *Állami Támogatások Joga*, 19 (2013/3) 3–17.

3.2.6. Verseny torzítása

Az utolsó feltétel, a verseny torzítása kapcsán fontos kiemelni, hogy a Bizottságnak nem kell számszerűsítetnie, elég csupán annak lehetőségét megállapítania.²³¹ E tekintetben az uniós joggyakorlat szerint elegendő, ha az adott intézkedés lehetővé teszi a vállalkozás számára, hogy megerősítse piaci versenypozícióját. A gyakorlatban ez rendszerint liberalizált ágazatokban fordul elő. Ennek megítélése az uniós joggyakorlatban azonban az évtizedek során változott. Ahogy azt Vörös Imre is megjegyzi,²³² a kérdéssel elsőként foglalkozó Philip Morris ítélet²³³ értelmében mindez csekély bizonyítási mércét jelentett a Bizottság számára. Ugyanis már önmagában véve a támogatás nyújtása és a kedvezményezett termelésének más tagállamba történő exportálása az uniós jog alkalmazhatóságával járt. Ezen a szigorú, a tagállamok számára hátrányos szabályozáson enyhített a Bíróság a Wam ügyben,²³⁴ melynek során kimondta, hogy a Bizottságnak nemcsak azt kell bizonyítani, hogy a kedvezményezett részt vesz a tagállamok közötti kereskedelemben, hanem azt is, hogy ténylegesen is torzítja azt. Emellett azt is hangsúlyozta, hogy a tagállamközi kereskedelemre gyakorolt hatás és a verseny torzítása feltételek függetlenek egymástól, amelyek önálló vizsgálatokat igényelnek.²³⁵ Mindez pedig végső soron magasabb bizonyítási terhet eredményez a Bizottság számára.

Nem zárja ki továbbá a verseny torzulását az sem, ha alacsony összegű állami támogatásról van szó vagy a kedvezményezett kisvállalkozás. Az sem számít, ha a támogatás nem segíti elő az adott vállalkozás bővülését/piaci részesedés szerzését: elegendő az, ha erősebb versenypozíció fenntartását teszi lehetővé számára, mint a támogatás nélkül. Emellett azzal sem lehet érvelni, hogy az állami támogatás nyújtásának háttérben az állt, hogy a különböző versenytorzítások káros hatásait enyhítse. Ugyanis az egyes versenytorzítások nem oltják ki

²³¹ REMETEI (2013) i. m. 82-83.

²³² VÖRÖS i. m. 132-133.

²³³ C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209] 11. pont.

²³⁴ T-304/04 és T-316/04. sz. egyesített ügyek Olaszország és Wam SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:239].

²³⁵ Penelope PAPANDROPOULOS-Rainer NITSCHKE-Bernard van de Walle de GHELCKE-Denis WAELBROECK-Jacques DERENNE-Frédéric LOUIS-Massimo MEROLA-Pablo Ibañez COLOMO-Julien De BEYS-Julie BOUSIN: Selectivity, economic advantage, distortion of competition and effect on trade. In: Jacques DERENNE-Massimo MEROLA (Eds.): *Economic analysis of state aid rules – contributions and limits*. Proceedings of the third annual conference of the Global Competition Law Centre (GCLC), College of Europe, 21 – 22 September 2006. Berlin, Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2007. 137.

egymást, hanem éppen ellenkezőleg erősítik egymást, ami fokozottan veszélyes a belső piac integritására.²³⁶

E körben merül fel kérdésként, hogy vajon mi a helyzet, ha a hatóságok közszolgáltatással bíznak meg egy belső szolgáltatót. Hiszen ez sem jelenti feltétlenül azt, hogy a verseny torzulása nem valósul meg. A mentesüléshez ugyanis az esetjog által felállított konjunktív kritériumrendszer elemeinek kell teljesülniük. A kritériumok a következők:

- a szolgáltatás az uniós joggal összhangban létrehozott jogi monopólium hatálya alá tartozik,
- a jogi monopólium nemcsak a piacon folyó, hanem a piacért folyó versenyt is kizárja, amennyiben kizárja, hogy valamely lehetséges versenytárs az adott szolgáltatást nyújtó kizárólagos szolgáltatóvá váljék,
- a szolgáltatás nem versenyez más szolgáltatásokkal, valamint
- ha a szolgáltató egy másik, a verseny előtt nyitott (földrajzi vagy termék-) piacon működik, ki kell zárni a kereszt támogatást. Ez megköveteli, hogy külön könyvelést vezessenek, a költségeket és a bevételeket megfelelő módon osszák el, valamint a jogi monopólium tárgyát képező szolgáltatásra nyújtott állami finanszírozást más tevékenységekre ne lehessen igénybe venni.²³⁷

A fentiekén túl érdemes még kiemelni, hogy infrastruktúra-fejlesztések esetében sem lehet kizárni a verseny torzulásának lehetőségét. Ennek háttérében az áll, hogy ezek az esetek bonyolultabbnak számítanak, mivel itt gyakran több szereplő van jelen a jogviszonyban. Éppen ezért mindegyiknél le kell folytatni a vizsgálatot. A gyakorlat azt mutatja, hogy tulajdonosi, üzemeltetői és végfelhasználó szinten egyaránt megvalósulhat versenytorzítás.²³⁸

Végezetül az adózással kapcsolatos konkrét ügyekre pillantva megállapítható, hogy a Bizottság versenytorzítónak minősítette a progresszív adójogszabályokat és hangsúlyozta, hogy itt a kedvezményezetteknek biztosított működési támogatásokról van szó, amelyek mentesítik az adott vállalkozásokat olyan terhek alól, amelyeket szokásos körülmények között a rendes tevékenységük vagy mindennapos üzletmenetük során viselniük kellett volna, megerősítve ezzel a pénzügyi helyzetüket az adott piacon.²³⁹

²³⁶ Phedon NICOLAIDES: Sector-Specific Tax Exemptions. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 19. June 2018. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/sector-specific-tax-exemptions/>.

²³⁷ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o. 187-189. pont.

²³⁸ Erről részletesen lásd: NYIKOS i. m. 80-82.

²³⁹ Lásd például: 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedéséről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o. 72-73. pont; 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o. 61-65. pont;

Összefoglalva a fejezetben elmondottakat, megállapíthatjuk, hogy noha továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül és a Szerződések relatíve kevés rendelkezést tartalmaznak az adókra vonatkozóan, mindez közel sem jelenti azt, hogy a tagállamoknak nem kellene kötöttségekkel számolniuk. E tekintetben az állami támogatások joga eklatáns példa, hiszen az EUMSZ 107. cikkében szereplő „bármilyen formában” kitétel lehetővé teszi, hogy a Bizottság, valamint az uniós bíróságok vizsgálják az egyes tagállami adóintézkedéseket. A tagállamoknak viszont egyre nehezebb a dolguk van, ha egyes intézkedéseiket mentesíteni szeretnék, mivel azok – annak ellenére, hogy itt nem közvetlen támogatásokról van szó – szintén veszélyeztethetik a belső piac integritását. Mindez azt eredményezi, hogy végső soron – habár a közvetlen adók területe alapvetően tagállami hatáskör – a tagállami mozgástér szűkül, a kormányoknak egyre inkább, de facto harmonizációval²⁴⁰ kell szembenézniük. Ez különösen a progresszív adók tekintetében figyelhető meg, ahol a Bizottság gyakorlatilag – az egykulcsos, hipotetikus adórendszer konstruálásával – ezen adónemek kivezetésére törekedett, arra hivatkozva, hogy ezek az intézkedések a hazai kisvállalkozásokat segítik a külföldi nagyvállalatokkal szemben. Ugyanakkor az európai bíróságok úgy tűnik, hogy a tagállamok oldalára álltak és megvédték a tagállami adószuverenitást a Bizottság túlzott aktivizmusától. Vajon mi a helyzet a multinacionális vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapítások esetében? Hiszen az előbb láthattuk, hogy a Bizottság az utóbbi időben kész innovatív megoldásokat (pl: hipotetikus egykulcsos adórendszer) is alkalmazni, ha ezzel növelni tudja a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben. Előzetesen tehát arra lehetett számítani, hogy a feltételes adómegállapítások vonatkozásában is hasonló szempontok fogják vezérelni a Bizottságot. Különösen az előny és a szelektivitás vizsgálati szakaszok kínáltak jó lehetőséget a Bizottság számára, mivel az adóintézkedések esetében a többi feltétel teljesülését rendszerint könnyen meg lehet állapítani. Amennyiben viszont a Bizottság szakít a korábbi gyakorlatával, akkor olyan kérdésekben merülhetnek fel komoly viták, mint a szokásos piaci ár elve, a szélesen meghatározott referenciarendszer vagy az előny és a szelektivitás fogalmának esetleges együttes vizsgálata („szelektív előny”). A disszertáció második felében éppen ezekre a kérdésekre keressük majd a választ.

2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o. 58. pont.

²⁴⁰ KOÓS i. m. 156.

4. Államok és a multinacionális vállalatok, avagy hogyan segítik elő egyes – köztük uniós tagállamok – országok a multinacionális vállalatok adóelkerülését

A globalizáció keretében az államok mellett olyan új szabályozó hatalmak (pl: nemzetközi szervezetek) jelentek meg, amelyek napjainkra egyre inkább kétségessé teszik az államok korábbi „kiváltságos” helyzetét. E folyamatok nyertesei közé tartoznak többek között a multinacionális vállalatok is, melyek az elmúlt évtizedek során valóságos óriásokká váltak: némelyikük – gazdasági – nagysága már az államokéval vetekszik. Ez viszont olyan új helyzetet eredményez, amely lényegesen megnöveli e vállalatok mozgásterét, melyet nemcsak az adóelkerülésre szolgáló kiskapuk igénybevételére, hanem már az egyes országok, valamint az Európai Unió vezetésének befolyásolására is kihasználnak. Utóbbi ugyanis lehetőséget biztosít számukra, hogy a jogalkotási-jogalkalmazási folyamatok kedvezően alakuljanak rájuk nézve.

Jelen fejezetben éppen ezzel a témával fogunk részletesen foglalkozni, melynek során elsőként röviden a multinacionális vállalat fogalmát és a világgazdaságban betöltött szerepét tekintjük át, majd ezt követően az adóelkerülés problematikáját vizsgáljuk meg, melynek keretében kitérünk a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataira is. Utóbbi összekapcsoljuk az adóparadicsomok és a preferenciális adórezsimek kérdéskörével, mivel több uniós tagállamra is ráillik ez a minősítés: változatos adókedvezmények biztosításán túl hosszú éveken át nemcsak eltűrték, hanem gyakorlatilag elő is segítették, hogy a náluk működő multinacionális vállalatok jelentős mértékben csökkenti tudják az adófizetési kötelezettségüket. Mindez pedig komoly társasági adóbevételekieséssel járt uniós és világ szinten egyaránt, amely hozzájárult ahhoz, hogy a Bizottság végül átfogó vizsgálatot indított meg. Valójában tehát nem az volt a kérdés, hogy lép-e a Bizottság, hanem az, hogy végül milyen eszközt választ e kihívás „kezelésére”.

4.1. Multinacionális vállalat fogalma és a világgazdaságban betöltött szerepe

Napjainkban – elsősorban a globalizációnak köszönhetően²⁴¹ – a multinacionális vállalatok meghatározó szerepet töltenek be a világgazdaságban: ma már szinte elképzelhetetlen lenne az életünk nélkülük. Habár a hétköznapi életben rendszeresen szóba kerülnek a multinacionális vállalatok, pontos meghatározásuk már messze nem egyszerű feladat. Éppen ezért érdemes a fogalmi kereteket tisztáznunk. A szakirodalomban és a nemzetközi dokumentumokban számos meghatározás létezik.²⁴² Ezek közül az egyik legelterjedtebb az OECD által 1976-ban elfogadott, mely szerint „*a multinacionális vállalat olyan, több országban jelenlévő vállalatok és más entitások csoportja, melyek tevékenységüket változatos módon koordinálják. A vállalaton belül az egyes entitások autonómiája között jelentős eltérés lehet, egy vagy több entitás akár meghatározó befolyást is gyakorolhat a többiek tevékenysége fölött*”.²⁴³

Noha az egyes multinacionális vállalatok eltérő méretük, tevékenységük stb. miatt változatosságot mutatnak, több közös tulajdonsággal is rendelkeznek, melyek megkülönböztetik őket más entitásoktól. Ezek közül Franklin Root az alábbiakat emeli ki:

- a világ számos országában letelepedett leányvállalataik révén külföldi termelést folytatnak,
- közvetlen ellenőrzést gyakorolnak a leányvállalataik üzletpolitikája felett, valamint
- olyan üzleti stratégiákat alkalmaznak a gyártás, kereskedelem, pénzügyek és a személyzeti kérdések terén, melyek átlépik az országhatárokat.²⁴⁴

²⁴¹ A multinacionális vállalatok kialakulásával kapcsolatban részletesen lásd: Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2., PONGRÁCZ Alex: *Nemzetállamok és új szabályozó hatalmak a globális erőterben – avagy megszelídíthető-e a globalizáció?* Budapest, Dialóg Campus, 2019. 77-94., illetve 124-133.

²⁴² Ennek kapcsán érdemes megjegyezni, hogy a multinacionális vállalattal kapcsolatban több elnevezést is használnak párhuzamosan a szakirodalomban úgy, mint transznacionális vállalat, globális nagyvállalat. Egyesek szerzők ugyanakkor megkülönböztetik a multinacionális vállalatot a transznacionálisról. Ugyanis míg előbbi esetében a tulajdonosok egy országból kerülnek ki, addig az utóbbi tekintetében több országból származnak. Továbbá míg a multinacionális vállalat esetében tulajdonosi kör nem különül el egymástól és egységes üzletpolitika jellemzi, addig a transznacionális vállalatok üzletpolitikáját az „anyagazdaságban” lévő irányítócsoporthatározza meg és globális optimalizálásra törekszik. Erről részletesen lásd: TARRÓ Adrienn: A transznacionális vállalatok világgazdasági jelentősége: a megítélés és a szabályozás lehetőségei. *E-CONOM*, 2012/I./2. 15-16., valamint PONGRÁCZ i. m. 127. 637. lábjegyzet. Előbbi tanulmány a multinacionális vállalat és a transznacionális vállalat fogalmát szinonimaként használja, így a későbbiek során a benne szereplő adatokra hivatkozni fogunk.

²⁴³ John Gerard RUGGIE: Multinationals as global institution: Power, authority and relative autonomy, *Regulation & Governance*, vol. 12, no. 3 (2018) 318.

²⁴⁴ Franklin R. ROOT: *Entry strategies for international markets*. New York, Lexington Books, 1994. 6.

A világgazdaságban betöltött meghatározó szerepüket önmagában véve már az a tény is jól mutatja, hogy míg 1970-ben mindössze 7 ezer multinacionális vállalat volt, addig számuk 2000-ben már elérte a 38 ezret és napjainkra becslések szerint ez a szám meghaladta a 80 ezret is,²⁴⁵ amelyhez megközelítőleg 800 ezer leányvállalat tartozik. Ugyanakkor az 500 legnagyobb vállalat a Triád (Észak–Amerika, Európai Unió, Ázsia – Kína, Japán) országai közül kerül ki,²⁴⁶ elsősorban az USA-ból, valamint Japánból.²⁴⁷ Szintén beszédes adat, hogy a világkereskedelem tekintélyes része is ezen vállalatok között zajlik (közel 10 trillió dollár értékben²⁴⁸) és a világ gazdasági teljesítményének 33%-át termelik meg.²⁴⁹ Érdekesség, hogy gazdasági aktivitásuk döntően az OECD országokhoz kötődik: míg a gyártás helyszíne szerint 70%, addig a tulajdonosi kör alapján 93%. Utóbbi viszont mindössze néhány országot (USA, Egyesült Királyság, Franciaország, Németország, Japán, Hollandia és Svájc) foglal magában.²⁵⁰ Mindazonáltal nemcsak együttesen, hanem az egyes vállalatok külön-külön is jelentős erőt képviselnek. Egy, a bizottsági vizsgálatok megindulása előtt nem sokkal készült, felmérés szerint a világ 100 legnagyobb gazdasága közé 37 multinacionális vállalat férne be, ha a vállalatok éves bevételeit egyenértékűnek vennénk az országok éves GDP-ével. A legnagyobb éves bevételt elért vállalat, a Walmart például huszonnyolcadik lenne ezen a listán és olyan országokat utasítana maga mögé, mint Ausztria, Dél-Afrika vagy Dánia.²⁵¹

A globalizáció kínálta új helyzetet tehát sikeresen használták ki a multinacionális vállalatok, hiszen számukra kifejezetten kedvező volt, hogy a korábban uralkodónak számító protekcionista gazdaságpolitikát a piaci liberalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtt tornyosuló akadályok jelentős részének lebontása váltotta fel. Általánossá vált a határon átnyúló jelleg, s az országok közötti pénzmozgások is intenzívebbé váltak. Ennek nyomán előtérbe került a versenyképesség, a minél kedvezőbb adózási feltételek biztosítása, mivel a befektetők már nincsenek egy-egy államhoz kötve, szabadon válogathatnak az egyes „ajánlatok” között. Mindez pedig azt eredményezte, hogy a kormányoknak egyre inkább

²⁴⁵ Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2.

²⁴⁶ TARRÓ i. m. 18.

²⁴⁷ G.S. RAKHIMOVA-O.A. SHIPSHOVA-F.A. MUKHAMETSHINA-S.M. SYURKOVA: Value and Role of Multinational Corporations in Processes of Globalization of Economy and their Influence on Economic Security of the Country. *Advances in Economics, Business and Management Research*, vol. 114 (2020) 172. A Triád meghatározó szerepét a fentiekén túl az is jól mutatja, hogy a világ 100 legnagyobb multinacionális vállalata közül 41 észak-amerikai, 28 ázsiai és 27 európai, míg a világ többi térségéhez mindössze 4 vállalat tartozik (1 dél-amerikai és 3 orosz).

²⁴⁸ Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2.

²⁴⁹ TARRÓ i. m. 18.

²⁵⁰ Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 3-6.

²⁵¹ <https://www.tni.org/en/infographic/planet-earth-corporate-world>

figyelembe kellett venniük az adópolitikájuk kialakításakor a nemzetközi környezetet, valamint a rivális országok törekvéseit: egy olyan lefelé tartó adóverseny („*race to the bottom*”) jelent meg, amelynek során számos állam a társasági adók radikális csökkentésével kívánják megnyerni maguknak a multinacionális vállalatokat. E tekintetben elegendő arra hivatkoznunk, hogy 1985 és 2018 között a társasági adó átlagos mértéke több mint a felére, 49%-ról 24%-ra csökkent a világon.²⁵² Nem lehet már tehát kizárólag a hazai viszonyokra tervezni. Ez viszont új távlatokat nyitott meg a multinacionális vállalatok előtt, beköszöntött az „aranykor”. Nem véletlen, hogy az elmúlt 50 év során megtízszereződött a számuk.

Ezek a folyamatok azonban nem következhetek volna be (legalábbis nem ilyen mértékben), ha a multinacionális vállalatok térnyerésében maguk az államok nem lettek volna érdekeltek. Ugyanis az államok számára így lehetővé vált, hogy hozzáférjenek egy hatalmas és növekvő fogyasztói piachoz, természeti erőforrásokhoz, valamint különleges technológiához/tudáshoz. Emellett a multinacionális vállalatok hozzájárulnak a gazdasági növekedéshez, a foglalkoztatáshoz, az infrastruktúrafejlesztéshez, valamint új beruházásokat is generálnak az adott országban.²⁵³ A multinacionális vállalatok jelenléte tehát a fogadó ország gazdaságát kedvezően befolyásolhatja, beleértve a GDP növekedés, a verseny stimulálását, valamint az általános életszínvonal és szegénységi ráta csökkentését.²⁵⁴ Ráadásul olyan piacokon is megjelenhetnek, ahol a belépési korlátok a helyi cégek számára túl magasak lennének.²⁵⁵

Ugyanakkor ennek ellenére sem hagyhatók figyelmen kívül a multinacionális vállalatok által okozott negatív gazdasági hatások, valamint a nyomukban járó politikai-társadalmi kihívások. Előbbit úgy foglalhatnánk össze, hogy az érintett ország gazdasága könnyen kiszolgáltatottá válhat, mivel a multinacionális vállalatok vezetése nem a helyi érdekeket, hanem a profitmaximalizálást tartja szem előtt és ennek rendel alá más szempontokat is. Ezt a célt pedig számos leányvállalata, valamint az egyes adórendszerek ismeretének birtokában jó eséllyel meg is valósíthatja. Ezzel szemben a fogadó állam mozgástere sokkal korlátozottabb, hiszen piaci liberalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének lebontásával a befektetők többé nincsenek az országokhoz kötve: viszonylag szabadon

²⁵² Gabriel ZUCMAN: Taxing multinational corporations in the 21st century. *Economists for Inclusive Prosperity*, September 2018. <https://econfip.org/wp-content/uploads/2019/02/10.Taxing-Multinational-Corporations-in-the-21st-Century.pdf>, 1.

²⁵³ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Multinational enterprises in the global economy. *OECD*, May 2018. <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>, 2., TARRÓ i. m. 19-20., ROOT i. m. 8., Marcel KORDOS-Sergej VOJTOVIC: Transnational corporations in the global world economic environment. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 230 (2016) 152., Alina-Petronela HALLER: Globalisation, multinational companies and emerging markets. *Ecoforum*, vol. 5., no. 1 (2016) 10.

²⁵⁴ HALLER i. m. 10.

²⁵⁵ ROOT i. m. 8.

választhatnak a befektetési lehetőségek között. Emiatt viszont egyre inkább előtérbe kerül a versenyképesség, vagyis az országoknak egymással kell versenyezniük a befektetésekért, ami a vállalati adóterhek csökkenését vonja maga után. Mindezek következtében a multinacionális vállalatok:

- erősíthetik a függőséget az élelmiszerek, valamint a fogyasztási árucikkek tekintetében,
- csökkenthetik az adott ország gazdaságának függetlenségét a nemzetközi tőkepiacoktól,²⁵⁶
- kihasználhatják a helyi munkaerőt,²⁵⁷
- a helyben megszerzett nyereség döntő részét az anyaországba küldhetik vissza,
- kiszoríthatják a helyi cégeket, valamint fennáll a kockázata oligopóliumok, valamint monopóliumok létrejöttének,
- veszélyeztethetik az őket – a foglalkoztatás és az adóbevételek biztosítása érdekében – beengedő fogadó állam szuverenitását.²⁵⁸

A fentiekén túlmenően politikai-társadalmi kihívást is jelentenek. Ez összefügg azzal, hogy az államok a globalizáció következtében – noha továbbra is központi szerepet töltenek be – megszűntek a hatalom kizárólagos birtokosai lenni: új szabályozó hatalmak jelentek meg a szintéren, köztük a multinacionális vállalatok, amelyek a gazdasági hatalmukat kívánják a politika területén is kamatoztatni. Ennek kapcsán érdemes kiemelni John Gerrard Ruggie tipizálását,²⁵⁹ aki Doris Fuchs nyomán a politikai hatalom három fajtáját különbözteti meg a multinacionális vállalatok esetében: instrumentális,²⁶⁰ strukturális²⁶¹ és diszkurzív.²⁶² Mindez rávilágít arra, hogy a multinacionális vállalatok – noha számos pozitív gazdasági hatásuk van – egyúttal komoly kockázatokat is jelentenek a világgazdaság számára. Általuk ugyanis olyan

²⁵⁶ RAKHIMOVA-SHIPSHOVA-MUKHAMETSHINA-SYURKOVA i. m. 172-173.

²⁵⁷ TARRÓ i. m. 20.

²⁵⁸ ROOT i. m. 8.

²⁵⁹ Erről részletesen lásd: RUGGIE i. m. 321-326.

²⁶⁰ Lényegében véve az üzleti lobbinak feleltethető meg, melynek keretében a vállalatok az információs aszimmetriát, valamint a döntéshozatal tekintetében fennálló privilegizált helyzetüket használják ki. Napjainkban ez a legfontosabb eszköz a multinacionális vállalatok kezében a befolyásuk érvényesítésére.

²⁶¹ Ebben az esetben arról van szó, hogy a multinacionális vállalat a saját érdekeinek megfelelően tudja befolyásolni az eseményeket, amely azt is magában foglalja, hogy képes megakadályozni a számára kedvezőtlen forgatókönyvek bekövetkezését. Mindezt természetesen anélkül, hogy lobbijét igénybe kellene vennie. Ennek háttérében elsősorban az áll, hogy az államokkal szemben a multinacionális vállalatok területileg nem kötött entitások, jól tudnak alkalmazkodni a helyi lehetőségekhez. A strukturális hatalom kapcsán több példát is felhozhatunk úgy, mint nemzetközi választottbíróóság előtti per indítása egy kormány ellen, transzferárzás vagy az adóparadicsomok nyújtotta lehetőségek kiaknázása.

²⁶² Másnéven puha hatalom. Itt a kényszerítés helyett a meggyőzésen van a hangsúly, amely a legtöbbször olyan identitásformáló nézetek terjesztésében jelenik meg, mint például a minimalista állam koncepciója, alacsonyabb adóterhek vagy kevesebb állami szabályozás. E célra pedig gyakran agytrösztöket hoznak létre vagy támogatnak a háttérből pl: American Enterprise Institute, a Heritage Foundation, Cato Institute.

– korábban nem ismert – nagyságú tőkekoncentráció valósulhat meg, amely kikezdheti az államok szuverenitását is. Ezekben a folyamatokban pedig kulcsszerepe van a különböző adóelkerülési gyakorlatoknak is, melyek míg tovább gyarapítják az egyes vállalatok vagyonát, addig az államokat jelentős költségvetési bevételektől fosztják meg, kiszolgáltatva ezzel őket a vállalatoknak.

4.2. Multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai

Mielőtt azonban a multinacionális vállalatok konkrét adóelkerülési gyakorlatait megvizsgálánk, érdemes először a fogalmi kereteket tisztáznunk. Ugyanis napjainkban egyre inkább kétséges, hogy milyen adózói magatartás minősül ténylegesen jogellenesnek, amelynek döntő jelentősége van az elhatárolás tekintetében. Ezt tovább nehezíti az a tény is, hogy több, egymáshoz közel álló fogalom is van a szakirodalomban,²⁶³ amelyek összességében jócskán megnehezítik az eligazodást a témában. Az elkövetkezőkben ezért – a téma könnyebb érthetősége érdekében – a kérdéskört az adótervezés – adóelkerülés – adókijátszás fogalmi hármásának szemszögéből tekintjük át.

Az adótervezés tekintetében fontos kiemelnünk, hogy ez esetben a bűncselekmény gyanúja egyáltalán nem vetődhet fel, mivel a jogszabályok lojális alkalmazásáról van szó.²⁶⁴ Földes Gábor szerint „*az adótervezés a gazdasági, gazdaságossági számítások alapján történő adóoptimalizálást jelent, azaz a különböző adófizetési kötelezettségek és a jövedelmezőség olyan kombinációját, amely a vállalkozás számára az adott feltételek között a legkedvezőbb eredménnyel jár*”.²⁶⁵ Napjainkban a multinacionális vállalatok előszeretettel élnek ezzel az eszközzel, melynek hátterében a jövedelmet megadóztató adórendszerek elterjedése, valamint az adókulcsok 20. században bekövetkezett emelkedése áll.²⁶⁶ Ugyanis csak így tudták elkerülni a kettős adóztatás veszélyét, valamint azt, hogy a forrásországok túlságosan megadóztassák őket.²⁶⁷ Ugyanakkor a globalizáció, valamint a nyomában járó liberalizáció, a tőke szabad áramlásával szembeni korlátok jelentős részének lebontása és a szolgáltatások

²⁶³ A szakértők többek között olyan kifejezéseket használnak, mint adótervezés, adóelkerülés, adókikerülés vagy adókijátszás. Ezzel kapcsolatban részletes lásd: ERDŐS ÉVA: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012. 168-171.

²⁶⁴ Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives. *Themis competition – 2016 edition*, Semi-Final A – International Cooperation in Criminal Matters, http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf; 2.

²⁶⁵ ERDŐS (2012) i. m. 169.

²⁶⁶ Ugyanakkor az elmúlt évtizedekben már éppen az okoz komoly problémát az állami költségvetések számára, hogy a társasági adókulcsokat jelentősen lecsökkentették. Erre a későbbiek során részletes is kitérünk.

²⁶⁷ Brian J. ARNOLD-James R. WILSON: Aggressive international tax planning by multinational corporations: The Canadian context and possible responses. *The School of Public Policy Research Papers*, vol.7., no. 29. (2014) 1.

konkrét fizikai jelenlét nélküli nyújtása lehetővé tette az agresszív adótervezési struktúrák kialakulását is, amelyek már a jog kereteit feszegetik, esetenként komoly károkat okozva az egyes országok gazdaságának. Nem véletlen tehát, hogy számos szerző, nemzetközi szervezet, valamint az Európai Unió is kiemelt figyelmet szentel e jelenségnek.²⁶⁸ A Bizottság a 2017-es európai szemeszteri tematikus tájékoztatójában²⁶⁹ úgy fogalmaz, hogy az agresszív adótervezés értelmében az adózó az adórendszer technikai sajátosságait, valamint két vagy több adórendszer közötti eltéréseket az adófizetési kötelezettségének a csökkentésére használja fel. Számos formában jelenhet meg, úgy, mint kettős levonás vagy kettős nem adóztatás. Leggyakrabban a következő módszereket alkalmazzák: adósságátcsoportosítás, a szellemi tulajdonhoz fűződő jogok és az immateriális javak stratégiai elhelyezése, valamint a transzferárazás (vagy azzal való visszaélés). Mindezek alapján jól látszik, hogy olyan konstrukciók alkalmazásáról van szó, amelyek talán jogszerűek, azonban a jog céljával ellentétesek. Ennek ellenére ezen gyakorlatokat ténylegesen nagyon nehéz elhelyezni a jogszerűség-jogellenesség skáláján: Alfred Hacker szerint ezek az adóelkerülés és az adókijátszás közötti szürke zónában helyezkednek el.²⁷⁰

A fentiek fényében éppen ezért célszerű a továbbiakban – követve a nemzetközi szakirodalom fő irányvonalát – két fogalomra összpontosítanunk: adóelkerülés (tax avoidance) és adókijátszás (tax evasion).²⁷¹

A nemzetközi szakirodalomban az egyik legnagyobb problémának az elhatárolás kérdését tartják, mivel egyre gyakrabban mossák össze – különösen a médiában – az adóelkerülést az adókijátszással annak ellenére, hogy nem fedik egymást. Sőt, esetenként már az OECD vagy az EU is felváltva használja ezeket a fogalmakat.²⁷² Például többször is abból a feltételezésből

²⁶⁸ Ezzel kapcsolatban lásd például: BÉKÉS (2019) i. m. 236-242.

²⁶⁹ Curbing aggressive tax planning. *European Semester Thematic Factsheet*, 20.11.2017. https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%20004%20european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_en.pdf, 1-3.

²⁷⁰ Otto FARNY-Michael FRANZ-Philipp GERHARTINGER-Gertraud LUNZER-Martina NEUWIRTH-Martin SARINGER: *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. Wien, AK Wien, 2015. 4-5.

²⁷¹ Egyes szerzők az adókijátszás kapcsán külön is megemlítik az adócsalást, melyet annak szándékos formájának tekintenek. Békés Balázs szerint ide olyan esetek sorolhatók, amelyek büntetőjogi úton szankcionálhatók. Ennél bővebb definíciót használ a Könyvelők Nemzetközi Szövetsége (IFAC), melynek alapján az adócsalás „egy szándékos cselekedet, amelyet a menedzsment tagjai közül egy vagy több olyan személy követ el, akik az irányításért felelnek, munkavállalók vagy harmadik felek, a megtévesztés eszközével élve jogellenesen kívánnak szert tenni előnyökre”. Ezekkel kapcsolatban lásd: BÉKÉS (2019) i. m. 235., illetve Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives. *Themis competition – 2016 edition*, Semi-Final A – International Cooperation in Criminal Matters, http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf; 2-3.

²⁷² E tekintetben érdemes megemlíteni az OECD káros adóversenyéről szóló jelentését, ahol az adóelkerülés és az adókijátszás nincs egyértelműen elhatárolva egymástól, miközben a jelentés az adóparadicsomok transzparenssebbé válását, valamint az információcsereét szorgalmazza. Ezt jól mutatja, hogy a jelentés szerint a nem transzparens adminisztratív gyakorlatok és az információcsere hiánya nemcsak adóelkerüléshez vezethet, hanem elősegítheti az adókijátszást is. Ezzel kapcsolatban lásd: Harmful Tax Competition: An Emerging Global

indultak ki, hogy az adóparadicsomok vagy offshore cégek bevonásával zajló pénzügyi műveletek adókijátszásnak minősülnek, ami bűncselekmény. Branson szerint az OECD a káros adóverseny elleni küzdelem során képtelen különbséget tenni az adóelkerülés és az adókijátszás között. E tekintetben Peter-Szerenyi megjegyzi, hogy hibás az az elgondolás, amely az információcsere és az átláthatóság hiányát az adóelkerüléssel kapcsolja össze: ezek csak jogellenes tevékenységek esetében merülhetnek fel. Egyébként is: az adóelkerülés – az érintett országra nézve kedvezőtlen gazdasági következmények ellenére – törvényes eszköz.²⁷³

A terminológia kérdése tehát mára a viták középpontjába került, melynek háttérben alapvetően a moralitás térnyerése,²⁷⁴ valamint az az ok áll, hogy a multinacionális vállalatok az elmúlt évtizedekben olyan adóelkerülési technikákat fejlesztettek ki, amelyek lehetővé tették számukra, hogy adófizetési kötelezettségeiket minimálisra csökkentve óriási profitra tegyenek szert, tovább súlyosbítva ezzel a társadalmi egyenlőtlenségeket a világon.²⁷⁵

Ennek következtében napjainkra egyre inkább elmosódik a határvonal az adóelkerülés és az adókijátszás között. Nem véletlen, hogy egyre többen együtt kezelik ezeket a fogalmakat. E tekintetben találó John Christensennek, a Tax Justice Network alapítójának és igazgatójának a megfogalmazása: „Az adóelkerülési gyakorlatok során zömmel joghézagokat használnak ki, amelyek aláássák a jogbiztonságot és a demokráciát. Annak ellenére, hogy ez papíron törvényesnek minősül, nagyon sűrű és homályos terület, ami erőteljesen hozzájárul a napjainkban tapasztalható gazdasági egyenlőtlenséghez”.²⁷⁶ Mindezek ellenére célszerű továbbra is a két fogalmat külön kezelnünk.

A nemzetközi szakirodalomban az elhatárolás alapját a jogellenesség képezi. Míg az adóelkerülés esetén az adózó a jogszabályi kereteken belül marad, addig az adókijátszás esetén megszegi azokat. Jasmin M. Fisher szerint az adóelkerülési gyakorlatok alapvetően három dologra épülnek:

Issue. Paris, OECD Publications, 1998. <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>, 23-24. Az Európai Bizottság pedig 2016 novemberében egy közmeghallgatás során együtt kezelte az adóelkerülés és az adókijátszás fogalmát, amikor arról beszélt, hogy bizonyos közvetítők (pl: adótanácsadók) olyan tanácsokat adtak vállalati ügyfeleiknek az adócsökkentéshez, amelyek már nemcsak feszegetik a jogi kereteket, hanem egyes aspektusaiban át is lépik azokat. Ezzel kapcsolatban lásd: Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes. Press release, 10 November 2016, Brussels. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_3618.

²⁷³ John MCLAREN: The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, vol.3., no. 2. (2008) 148-149.

²⁷⁴ Ennek kapcsán lásd például: Allison CHRISTIANS: Distinguishing tax avoidance and evasion: why and how. *Journal of Tax Administration*, vol .3, no. 2 (2017) 5-21.

²⁷⁵ Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system, *Analise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016) 51., *Tax Games* (2017) 15.

²⁷⁶ HENDRIKSEN i. m. 46-47.

- kevesebb adót fizetni, mint amennyit az adott ország jogszabályainak ésszerű értelmezése alapján kellene,
- a nyereség utáni adófizetésre nem a tevékenység helye szerinti országban kerül sor,
- az adó megfizetésére a nyereség realizálódásához képest később kerül sor.²⁷⁷

Vagyis az adózó arra törekszik, hogy a rendszer gyenge pontjait („*loopholes*”) kihasználva – akár a gazdasági realitások ellenére is – csökkentse az adófizetési kötelezettségét.²⁷⁸ Ezzel szemben az adókijátszás esetén a jogszabályok tudatos megszegéséről van szó. A Bizottság meghatározása szerint ide olyan megállapodások tartoznak, ahol az adófizetési kötelezettség alól kibújnak, vagyis az adózó kevesebbet fizet, mint amit a jogszabályok előírnak, azáltal, hogy a releváns információkat vagy jövedelmet eltitkolja a hatóságok elől.²⁷⁹ Ennél konkrétabban fogalmaz Viola Tanto, amikor a tevékenység szándékosságát hangsúlyozza: „*Az adókijátszást általában a bűncselekményekkel hozzák összefüggésbe. Egy adott állam jogszabályainak szándékos és tudatos megsértése, amely együtt jár a releváns tények hatóságok előli elrejtésével. Az adózó csalárd vagy törvénytelen eszközökkel igyekszik az adófizetési kötelezettségek alól mentesülni*”. Ide többek között olyan tevékenységek tartoznak, mint a jövedelem egy részének eltitkolása, hamis költségek levonása, olyan mentességre hivatkozni, amely még nem esedékes stb.²⁸⁰

Összességében véve tehát jól látszik, hogy – noha nem könnyű az elhatárolás – ténylegesen a büntetőjogi jogkövetkezmény az, ami elválasztja a fogalmakat egymástól. Ez utóbbi kapcsán azonban meg kell jegyeznünk, hogy az egyes országok jogrendszerei ugyanazon cselekményeket eltérően minősíthetik. Például a jövedelem részleges bevallása vagy elmulasztása, a releváns információ visszatartása Svájcban és Liechtensteinben csak polgári jogi szankciókkal jár.²⁸¹ Mindez jelentősen megnehezíti a fellépést, hiszen a multinacionális vállalatok a jogrendszerekből fakadó eltéréseket a maguk javára fordíthatják.

Az elméleti keretek áttekintése után az elkövetkezőkben a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataira fogunk fókuszálni, melynek kapcsán az alábbi kérdésekre keressük a választ: a multinacionális vállalatok miért élnek ezekkel az eszközökkel, milyen

²⁷⁷ Jasmine M. FISHER: Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, vol. 94, no. 1 (2014) 340.

²⁷⁸ Viola TANTO: The International Company and Tax Avoidance. *European Journal of Multidisciplinary Studies*, vol. 3, no. 1 (2016) 66.

²⁷⁹ FARNY-FRANZ-GERHARTINGER-LUNZER-NEUWIRTH-SARINGER i. m. 5.

²⁸⁰ TANTO i. m. 65-66.

²⁸¹ FARNY-FRANZ-GERHARTINGER-LUNZER-NEUWIRTH-SARINGER i. m. 13.

technikákat fejlesztettek ki, valamint mindez milyen károkat okoz az állami költségvetéseknek világszinten, különös tekintettel az Európai Unióra.

Az első kérdés kapcsán fontos kiemelni, hogy a nemzetközi szakirodalom szerint az adóelkerülés az egyik legfontosabb szempont egy nagyvállalat életében.²⁸² Suryo Utomo úgy véli, hogy e mögött elsődlegesen az a cél áll, hogy a vállalat a kormányzatnak befizetendő adó hasznát lefölözhesse, ami nemcsak a vállalat saját pénzállományára van kedvező hatással, hanem a menedzsmentére és a részvényesekére is.²⁸³ Ez utóbbi tekintetében említésre méltó, hogy egyes vállalatok egyenesen „kötelességüknek” érzik az adóelkerülést, mivel ezzel szolgálják a részvényesek érdekeit. A General Electric például a céget ért kritikák kapcsán hangsúlyozta, hogy „ők teljes mértékben eleget tesznek a törvényi előírásoknak, viszont a részvényesek „érdeke” megkívánja, hogy az adófizetési kötelezettségüket a törvényi minimumra szorítsák vissza”.²⁸⁴ Érdekesség, hogy számos esetben az adóelkerülés – jogi és pénzügyi szempontból egyaránt – kihatással van az adott vállalat belső struktúrájára is. Például a McDonald’s az ellene folyó bizottsági vizsgálat ideje alatt leányvállalatát átköltöztette Luxemburgból az Egyesült Királyságba, míg a többi leányvállalatának központjait Delaware-ba vitte, meghagyva egy luxemburgi részleget. Erre lépésre nagyon valószínűség szerint azért került sor, mivel a cég egy negatív bizottsági határozattól tartott. Továbbá az sem mellékes, hogy az Egyesült Királyság éppen e döntés előtt jelentette be, hogy a társasági adó mértékét 17%-ra csökkenti, amely az egyik legalacsonyabb Európában.²⁸⁵

Természetesen más – főként gazdasági – okok is közrejátszhatnak az ilyen gyakorlatok alkalmazása során pl: a profit elinflálása érdekében arra törekszenek, hogy minél később fizessék be a jövedelemadót.²⁸⁶ Mindazonáltal fontos megjegyeznünk, hogy a nagyvállalatok fokozottan ügyelnek arra, hogy a hírnevük eközben ne sérüljön. Ugyanis napjainkban a közvélemény – köszönhetően a médiának – rendkívül érzékeny az ilyen technikákra, különösen, ha hatalmas összegekről van szó. Éppen ezért csak akkor alkalmazzák ezeket a gyakorlatokat, ha a várható nyereség meghaladja a reputációs veszteséget.²⁸⁷ Továbbá számos nagyvállalat kiterjedt társadalmi felelősségvállalási (CSR) programokkal rendelkezik, hogy

²⁸² Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald’s. May 2018. https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf; 5-8.

²⁸³ Suryo UTOMO: Relationship between shareholders motives and corporate tax avoidance: A literature study. *International Journal of Business, Economics and Law*, vol. 1, no. 1. (2012) 10.

²⁸⁴ FISHER i. m. 348-349.

²⁸⁵ Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald’s. May 2018. 5-8.

²⁸⁶ Alexander J. MORGENSTERN: Corporate Tax Avoidance: Addressing the Merits of Preventing Multinational Corporations from Engaging in the Practice and Repatriating Overseas Profits. *Journal of International Business and Law*, vol. 16., no. 2 (2017) 338.

²⁸⁷ FISHER i. m. 349.

háttérbe szorítsák a „profitmaximalizáló szervezet” képét. Ezzel az eszközzel pedig leginkább azon vállalatok élnek, amelyek a legagresszívebb adótervezési gyakorlatokat folytatják pl: Apple, Google, Amazon.²⁸⁸

A fentiekén túlmenően szintén az adóelkerülési gyakorlatok alkalmazásának irányába hat, hogy napjainkra a legtöbb ország adórendszere elavulttá vált, nem képes már követni a jelen kor kihívásait.²⁸⁹ Ennek elsődleges oka Jamie Morgan szerint²⁹⁰ – aki a problémát mély strukturális hibaként jellemzi – az, hogy a multinacionális vállalatok adóztatására vonatkozó szabályok gyökerei az 1920-as évekre nyúlnak vissza, s ezek döntően bilaterális megállapodásokon nyugszanak, sem mint egy átfogó multilaterális megállapodáson. A multinacionális vállalatokra a jogrendszerek nem egységes szervezetként tekintenek, hanem az egyes leányvállalatokat az anyavállalattól külön-külön kezelik. Továbbá nem számolnak azzal, hogy a digitális cégek határon átnyúló szolgáltatásainál nincsen – a telephely meghatározó elemeként – fizikai jelenlét, amely jelentősen megnehezíti a valódi értékteremtés helyén való adóztatást.²⁹¹ Ennek pedig egyenes következménye, hogy az érintett cégek a profitot az alacsonyabb adókulccsal rendelkező országokba csoportosítják át. Ez viszont lépéskényszerbe hozza az államokat, hogy a kieső adóbevételeket valahogyan visszaszorítsák: bilaterális megállapodásokat kell kötniük más országokkal (napjainkban közel 3000 ilyen megállapodás van hatályban). Az adóztatás nehézségét pedig csak súlyosbítja, hogy a 20. század során lezajlott globalizációs folyamatok is, melynek következtében ma már jóval könnyebb elválasztani az adminisztrációt más üzleti tevékenységtől: a világ különböző részein – a földrajzi korlátok hiányában – számos olyan leányvállalatot lehet létrehozni, amelyek nem gazdasági célok érdekében működnek, vagyis érdeemben nem járulnak hozzá az áruk gyártásához és a szolgáltatások biztosításához. Ráadásul ma már – ahogy azt korábban említettük – a kereskedelem döntő része ezen óriásvállalatok között megy végbe. Nem véletlen, hogy egyre inkább előtérbe kerül az ún. szokásos piaci ár elve. Ez utóbbi a vállalatcsoporton belüli elszámolási árat szabályozza, melynek meg kell felelnie piaci standardoknak (vagyis mintha a felek egymástól független entitások lennének). A

²⁸⁸ John MIKLER-Ainsley ELBRA: Paying a ‘Fair Share’: Multinational Corporations’ Perspectives on Taxation. *SPERI Global Political Economy Brief*, No. 8 (2018) 3.

²⁸⁹ Ennek eklatáns példája, hogy a digitális cégek esetében a határon átnyúló szolgáltatásoknál nincs fizikai jelenlét, amely a telephely meghatározó eleme, megnehezítve ezzel a valódi értékteremtés helyén való adóztatást. Erről részletesen lásd: ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám, 1. kötet.

²⁹⁰ Jamie MORGAN: Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 18., no. 2. (2016) 1-10.

²⁹¹ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: ERDŐS (2019) i. m. 243., illetve WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külgügyi Műhely*, 2020/1. 101-110.

multinacionális vállalatok előszeretettel élnek ezzel az eszközzel, mivel ezzel jelentősen lehet csökkenteni a tranzakciós költségeket. Azonban, ahogy ezt Jamie Morgan is megjegyzi, számtalan visszaélésre ad lehetőséget, mivel egy absztrakt piaci árból indul ki, noha a valódi piacok általában tökéletlenek, ráadásul a szellemi tulajdon, az immateriális javak vagy a digitális gazdaság esetében azok értékét is nagyon nehéz meghatározni. Éppen ezért ma már szerinte nem igazán lehet a szokásos piaci ár elvét alkalmazni. Ez utóbbi tényről jól mutatja, hogy Edward Kleinbard, az amerikai Kongresszus adózással kapcsolatos bizottságának vezetője már 2008-ban kijelentette, hogy ez rendszer lényegében véve halott: a multinacionális vállalatok megadóztatása nem működik. Ugyanakkor viszont ebben a folyamatban – erről a későbbiek során még részletesen szó lesz – az államok sem ártatlanok: egyesek kifejezetten arra törekednek, hogy a multinacionális vállalatok kedvében járva különböző adókedvezményeket biztosítsanak számukra, beleértve az adóelkerülési gyakorlataik folytatását is.

A fentiek nyomán adódik a kérdés, hogy vajon milyen technikák alkalmazásával képesek elérni a multinacionális vállalatok, hogy a „hivatalos” adókulcsok helyett olyan effektív adókulcsok szerint adózzanak, amelyek révén dollármilliárdokkal tudják csökkenteni az adókötelezettségüket? Az elkövetkezőkben erre a kérdésre keressük a választ.

Amennyiben az egyes adóelkerülési technikákra pillantunk akkor láthatjuk, hogy az elmúlt évtizedek során változatos módszereket fejlesztettek ki a multinacionális vállalatok. Ezeket alapvetően két csoportra oszthatjuk: átcsoportosítási technikák és jogi kiskapuk kihasználása.²⁹² Előbbiek esetében lényegében véve arról van szó, hogy azon jövedelmeket, melyek egy magas adókulcsokat alkalmazó országban keletkeztek, a multinacionális vállalatok átcsoportosítják egy alacsony adókulcsot alkalmazó országba.²⁹³ Ebbe a csoportba sorolható többek között:

²⁹² Ezzel kapcsolatban lásd bővebben (az egyes típusoknál ezekből a forrásokból idézünk): Clemens FUESTA-Mathieu PARENTIB-Farid TOUBAL: International Corporate Taxation: What Reforms? What Impact? *Les notes du conseil d'analyse économique*, no. 54, November 2019. <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/cae-note054-en.pdf>, 3., Jane G. GRAVELLE: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *Congressional Research Service*, January 15, 2015. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>; 9-16., CONTRACTOR (2018) i. m., TANTO i. m. 67-69., Morten RANDEBERG-Helge SELVIK: A study of tax minimization strategies in multinational companies – With focus on The Coca---Cola Company and IKEA. *Master thesis*, Financial economics and International Business, Norwegian School of Economics, Egade Business School, Bergen. Spring 2014. <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/222482/Masterthesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>; 26-49., Joel-ASARE BAKER Kwadwo-Sharon BRICKMAN: Transfer pricing as a vehicle in corporate tax avoidance. *The Journal of Applied Business Research*, vol. 33., no. 1. (2017)

²⁹³ Kimberly A. CLAUSING: Profit shifting and U.S. corporate tax policy reform. *Washington Center for Equitable Growth*, May 2016. <https://equitablegrowth.org/wp-content/uploads/2017/09/051016-clausing-profit-shifting.pdf>, 13.

- a **transzferárazás**: kapcsolt vállalkozások (anya és leányvállalatok, a közös vezetésű vállalkozások, társult vállalkozások) között fordul elő.²⁹⁴ Alapvetően legális eszköz, a vállalatközi ügyletek egységesítése érdekében alkalmazzák a jobb átláthatóság érdekében.²⁹⁵ Napjainkban fokozott jelentőségre tett szert, mivel az üzleti tranzakciók több mint 2/3-a nagyvállalatok között megy végbe.²⁹⁶ A nemzetközi standardok²⁹⁷ betartása során nem merül fel adóelkerülés. Ugyanakkor, ahogy az korábban említésre került, könnyű vele visszaélni. Ez utóbbi esetben a vállalatcsoporton belüli elszámolási árat manipulálják – jelentősen eltérve a szokásos piaci ár elvétől – annak érdekében, hogy azokat a jövedelmeket vagy költségeket, amelyek egy magas adókulcsokat alkalmazó államban keletkeztek, átcsoportosíthassák egy alacsonyabb adókulcsokkal rendelkező államba, jelentősen csökkentve ezzel az adókötelezettséget. Ezen túlmenően viszont ezzel lehetőség nyílik – többek között – az árfolyamkockázat, valamint a vámterhek csökkentésére is.²⁹⁸ A transzferárazásnak számos altípusa van:

- a *költségmegosztási megállapodás*: lényege, hogy két vagy több leányvállalat megállapodik abban, hogy megosztják a kutatás-fejlesztés költségeit és kockázatait immateriális javak (pl: szellemi tulajdon) vonatkozásában. Ennek egyenes következménye, hogy a jövőbeli hasznon is osztoznak, valamint az adóköteles jövedelem is hatékonyan csökkenthető (ugyanis legtöbbször a felek eltérő adóilletőséggel rendelkeznek). A költségmegosztási megállapodások egy sajátos altípusát képezi az a gyakorlat, mikor az anyavállalat az immateriális javat részben kifejleszti és a leányvállalat „félidőben” beszáll.
- *gyártási szerződés (contract manufacturing)*: immateriális javakhoz kapcsolódó jogok tekintetében merül fel. Lényege, hogy nem éri meg egy alacsony adókulcsokat alkalmazó országban adóilletőséggel rendelkező leányvállalatnak egy magas adókulcsokat alkalmazó országban (ahol a piaca

²⁹⁴ KAZAINÉ Ónódi Annamária: A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei. *Vállalatgazdaságtan Intézet*, 105. sz. Műhelytanulmány, 2008. szeptember. 22.

²⁹⁵ NAGY Zoltán-FÖLDI Viktória: Az adóelkerülés kérdése a transzferárazásnál. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXXV (2017) 136.

²⁹⁶ Transfer pricing and developing countries – Final report. *EuropeAid – Implementing the Tax and Development policy agenda*. http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf; 8.

²⁹⁷ Itt alapvetően az OECD által 1995-ben elfogadott Transzferár Irányelveknek való megfelelésről van szó, mely szabályozza a szokásos piaci ár elvének alkalmazását, a szokásos piaci ár meghatározásának módszereit, a transzferárképzési viták elkerülését és megoldását célzó adóeljárás aspektusokat. Ugyanakkor ezzel párhuzamosan az ENSZ is foglalkozott a kérdéskörrel a Modell Adóegyezmény c. dokumentumban, ahol szintén a szokásos piaci ár képezi a szabályozás alapját. Erről részletesebben lásd például: NAGY-FÖLDI i. m. 136-140.

²⁹⁸ KAZAINÉ i. m. 23.

van) az adott terméket legyártani és eladni. Éppen ezért egy helyi céggel köt szerződést, aki a nevében végzi el ezt a tevékenységét.

- **nyereségátcsoportosítás:**

- *vállalatcsoporton belüli kölcsön:* háttérben az áll, hogy a kormányok általában lehetővé teszik a kamatfizetések levonását kölcsön tekintetében. Ezt használják ki a multinacionális vállalatok, amelyek a vonatkozó összeget ahhoz a leányvállalatukhoz utalják át, ahol magasabb az adókulcs, ezáltal élvezve a nagyobb adólevonás kedvezményét.
- hasonló gyakorlat alakult a *vállalatcsoporton belüli adósság*, illetve a *bérek* tekintetében is
- *jogdíjkifizetések:* ez esetben külföldön kifizetett jogdíjakat (pl: szabadalom, védjegy stb.) használják fel a magasabb adókulcsot alkalmazó államból az alacsonyabba történő nyereségátcsoportosításra úgy, hogy a jogdíjakat mesterségesen magas áron határozzák meg.
- *alultőkésítés:* ez azt jelenti, hogy a kölcsöntőke aránya nagyon magas a saját tőkéhez viszonyítva. Ennek háttérben az áll, hogy míg az országok általában megengedik a kamatköltségek levonását, addig erre nincs lehetőség osztalékfizetés tekintetében. Éppen ezért a leányvállalatok a nyereségüket előszeretettel kamatok formájában fizetik ki osztalék helyett. Ennek nyomán megnő a kölcsöntőke aránya, ami további kamatkifizetést tesz lehetővé. Mindez viszont azt eredményezi, hogy a saját tőke-alapú finanszírozást felváltja a kölcsöntőke-alapú, amely jelentős adóbevételkieséssel jár az állami költségvetés számára. A visszaélések megakadályozására az országok különböző alultőkésítésre vonatkozó szabályozást vezettek be. Ezek a kamatlevonás vagy a kölcsöntőke használatának korlátozására irányulhatnak.

Számos multinacionális vállalat azonban inkább arra törekszik, hogy az egyes országok adórendszereinek kiskapuit kihasználva csökkentse a fizetendő adó összegét. Ide olyan technikák tartoznak többek között mint:

- **egyezményvásárlás (treaty-shopping vagy treaty abuse):** ennek háttérben az ún. kettős adóztatást elkerülő egyezmények (*double taxation*) állnak. Ugyanis a globalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének megszűnésével a vállalatok azzal szembesültek, hogy egyszerre több országban is adófizetési kötelezettségük keletkezik, ami veszélyezteti a nyereségüket, illetve a versenyképességüket, továbbá konfliktusokat szül az érintett országok között. Ennek kivédésére az államok – az adóilletékesség alapú adóztatást

szorgalmazó OECD Modellegyezmény²⁹⁹ vagy a jövedelem forrása alapján adóztató ENSZ Modellegyezmény³⁰⁰ mintájára – kétoldalú egyezményeket kötöttek egymással. Ez azonban nem szüntette meg a nemzeti adójogszabályok ellentmondásos rendelkezéseit, ráadásul az egyes egyezmények számos jogi kiskaput is tartalmaznak.³⁰¹ Ennek egyik eklatáns példája, ha az érintett államok lemondanak egymás viszonylatában az adóztatás jogáról. Habár ez a két állam tekintetében működőképes modellnek számít, mindez felborul, ha megjelenik a képben egy harmadik ország adózója, aki szintén élni akar az egyezmény nyújtotta lehetőségekkel. Ez utóbbit pedig el is érheti, ha mondjuk közvetítő céget vagy mesterséges tranzakciót alkalmaz.³⁰² A multinacionális vállalatok éppen a helyzeteket használják ki, sokszor összekapcsolva azt a hatóságokkal kötött feltételes adómegállapítással is. E tekintetben érdemes megemlítenünk a McDonald's esetét, ahol az érintett vállalat – a luxemburgi hatóságok közreműködésével – kihasználta, hogy az amerikai és a luxemburgi jog eltérően értelmezte az állandó telephely fogalmát: míg utóbbi szerint a vállalat amerikai részlege állandó telephely minősült, addig az amerikai jog szerint nem. Így a vállalat egyik helyen sem fizetett adót.³⁰³

- **feltételes adómegállapítás, előzetes ármegállapítási kérelem:** alapvetően jogszerű intézmények, a jogbiztonságot és a beruházásokat kívánják előmozdítani. Előbbi esetében az adóhatóságok vagy más illetékes intézmény³⁰⁴ – az adózó kérelmére – megerősítő levél formájában – mely jogi kötőerővel rendelkezik³⁰⁵ – egyértelműsítik az adott vállalkozás számára a társasági adó kiszámításának módját vagy bizonyos speciális adóügyi rendelkezések alkalmazását, mely kizárólag jövőbeli tranzakciókra vonatkozhat.³⁰⁶ Erre a konkrét tranzakció előtt vagy azelőtt kerülhet sor, hogy az adóbevallást a tranzakciót érintő

²⁹⁹ Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

³⁰⁰ United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

³⁰¹ Például, amennyiben az adott egyezményben részes felek eltérő adókulcsokat alkalmaznak a jövedelemadó tekintetében, akkor a cég adótervezéssel könnyen elérheti, hogy adóalapját a lehető legalacsonyabb szintre csökkentse. Erről részletesen lásd: Peter HUBA: The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, vol. 3., no. 1. (2013) 50-53.

³⁰² CZOBOLY Gergely: Treaty shopping elleni nemzetközi fellépés. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2019/3. 2-3.

³⁰³ A konkrét ügyre a későbbiek során még visszatérünk. Erről részletesen lásd: WÁGNER Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald's ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 2019/4. 194–201.

³⁰⁴ Ez utóbbi lehet például szakértői bizottság vagy független tanács is.

³⁰⁵ Ez viszont nem szól örök időkre. Többnyire maximum 5 évig rendelkeznek jogi kötőerővel, továbbá a jogszabályokkal szemben nem kötik a hatóságot.

³⁰⁶ Erről részletesen lásd: Pulling the plug. How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond? *Oxfam International*, Briefing Note, March 2015. https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-pulling-plug-corporate-tax-eu-190315-en.pdf.

időszakra elküldték volna. Az előzetes ármegállapítási kérelem esetében – melyek lehetnek unilaterálisak, bilaterálisak vagy multilaterálisak – arról van szó, hogy az adóhatóság jogi kötőerővel rendelkező határozatban állapítja meg a vállalatcsoporton belüli elszámolási ár meghatározására vonatkozó kritériumokat.³⁰⁷ Mindezek ellenére mindkét eszköz lehetőséget teremt arra, hogy a multinacionális vállalatok – összejátszva a hatósággal – csökkentsék az adófizetési kötelezettséget, megsértve ezzel az állami támogatásokra irányadó szabályokat. Ezzel kapcsolatban ehelyütt röviden érdemes megemlíteni, hogy ezek a feltételes adómegállapítások főszabály szerint nem nyilvánosak, amelynek következtében lehetőség nyílik arra, hogy a hatóságok titkos megállapodásokat kössenek a multinacionális vállalatokkal, különböző adókedvezményeket biztosítva. Ez utóbbi viszont – lévén közpénzről van szó – komoly korrupciós kockázatokat is rejt magában.³⁰⁸

- **székhelyáthelyezés (inverzió):** a vállalati székhely áttétele egy alacsony adókulcsokat alkalmazó országba egy ottani vállalat felvásárlásával vagy az azzal való egyesüléssel. Ennek révén ugyanis az érintett országban megváltozik a vállalat adójogi helyzete: nem minősül már hazainak. Ezzel pedig jelentős mértékben lehet csökkenteni az adóterhet: a Kongresszusi Költségvetési Hivatal adatai szerint az amerikai nagyvállalatoknak e technika segítségével 1994 és 2014 között átlagosan 45 millió dollárral csökkent az inverzió utáni évben az adófizetési kötelezettségük.³⁰⁹ Bizonyos esetekben viszont ennél lényegesebb több adót lehet megtakarítani. Erre jó példa a Pfizer (USA) és az Allergan (Írország) között tervezett fúzió, melynek révén az új vállalat kikerült volna a jóval magasabb amerikai társasági adó hatálya alól, mellyel 1 milliárd dollárral kevesebb adót kellett volna megfizetnie. Ezt azonban az Obama adminisztráció még 2016 áprilisában megakadályozta.³¹⁰

- **tőke körbeáramoltatása (round-tripping):** ennek lényege, hogy a befektető külföldön alapít egy vállalatot, ami azután az eredeti küldő országban lesz tulajdonosa egy cégnek. Főként kínai cégek alkalmazzák ezt a technikát. Jelentős összegeket utalnak át olyan adóparadicsomokba levő leányvállalataikba, mint Hong Kong vagy a Karib-térség. Innen a pénz „külföldi befektetésként” jön vissza, mellyel az érintett vállalatok igénybe tudják venni a

³⁰⁷ Részletesen lásd: Advance Pricing Agreement. <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/business-operations/transfer-pricing/guidance-and-procedures/advance-pricing-agreement/>.

³⁰⁸ Alex COBHAM: Advance tax rulings: Publish or abolish? *Tax Justice Network*, 2 March 2018. <https://www.taxjustice.net/2018/03/02/advance-tax-rulings-publish-abolish/>. A feltételes adómegállapítások, azon belül is a transzférázás problematikájára a későbbiek során még részletesen visszatérünk.

³⁰⁹ Molly SAUNDERS-SCOTT: An analysis of corporate inversions. *Congress of The United States, Congressional Budget Office*, September 2017. <https://www.cbo.gov/system/files/115th-congress-2017-2018/reports/53093-inversions.pdf>, 1.

³¹⁰ Caroline HUMER-Ransdell PIERSON: Obama's inversion curbs kill Pfizer's \$160 billion Allergan deal. *Reuters*, April 5, 2016. <https://www.reuters.com/article/us-allergan-m-a-pfizer-idUSKCN0X21NV>.

külföldiekre vonatkozó adókedvezményeket. Az adókedvezményeken túl további előnyt jelenthet számukra a magasabb színvonalú/rugalmasabb pénzügyi szolgáltatásokhoz való hozzájutás vagy a hazai üzleti környezettől való függetlenedés.

- **külföldi leányvállalat profitjának mentessége:** tipikusan az amerikai jogrendszerhez kötődő kiskapu, melyet a Trump-reform számolt fel 2017-ben. Ennek az volt a lényege, hogy noha az USA – szemben más fejlett országgal – a világjövedelmet adóztatja, lehetővé tette a cégeknek, hogy a külföldről származó nyereségekre vonatkozó adók megfizetése után a hazai (amerikai) adó összegének megfizetését meghatározatlan időre elhalasszák, ha azt nem utalják haza az USA-ba. Így az többnyire adóparadicsomokban pihent.

Természetesen az előbb említetteken túlmenően is vannak még speciális, akár egy-egy országra vonatkozó technikák pl: Double Irish with Dutch Sandwich vagy a Delaware kiskapu.

Az előbbit elsősorban a Google használta, melynek segítségével kikerülhette a relatíve magas brit társasági adót (20%), melyet a reklámbevételeit terhelte volna. Ennek érdekében a holland és ír leányvállalatait használta fel. Először is a nyereséget jogdíjként az Írországból lévő leányvállalatához utalta, melynek révén kétszeresen is csökkentette az adófizetési kötelezettségét. Ugyanis így nemcsak a brit társasági adó, hanem az ír (12,5%) alól is mentesült, mivel a jogdíjakra vonatkozó speciális szabályozás alapján kellett adóznia (2%). Azonban a történet itt még nem ér véget: ezt az összeget továbbutalta egy holland leányvállalatának, amely egy harmadik leányvállalathoz továbbította azt. Az utóbbi, noha Írországból volt bejegyezve, a székhelye és az adóilletékessége Bermudán volt, amely egy adóparadicsom. Mindezek nyomán viszont a Google az előbb említett három ország közül egyikben sem adózott.

4.3. Adóparadicsomok, preferenciális adórezsimek szerepe a multinacionális vállalatok adóelkerülésében

A fentiek alapján jól látszik, hogy a multinacionális vállalatok megnövekedett befolyásuk révén hatékonyan ki tudják használni az adóelkerülésben rejlő lehetőségeket, melyek kiaknázására különböző technikákat dolgoztak ki. Habár mindez komoly költségvetési adóbevételkieséssel jár, egészen az elmúlt évekig nem sikerült érdemben fellépni ezen gyakorlatokkal szemben. Ebben döntő szerepet van annak, hogy egyes államok nemcsak eltűrik, hanem bizonyos esetekben kifejezetten támogatják is ezeket a gyakorlatokat. Ide

tipikusan az adóparadicsomok, valamint a különböző preferenciális adórezsimet működtető országok tartoznak, melyek közül egyébként számos uniós tagállam. Az elkövetkezőkben erre fogunk röviden kitérni.

Először is fontos kiemelnünk, hogy közel sem egyértelmű, hogy mely országok minősülnek adóparadicsomnak, hiszen ez nemcsak jogi, hanem politikai kérdés is. A legtöbb állam – noha bőkezű támogatásokat nyújt a multinacionális vállalatoknak – visszautasítja az adóparadicsomi minősítést és erről igyekszik meggyőzni a releváns nemzetközi szervezeteket is: az egyes államok reputációját ugyanis komolyan veszélyezteti, ha az adóparadicsomok közé sorolják.³¹¹ Ennek háttérében az áll, hogy a külföldi befektetők a kedvező adózási környezetben túl azt is figyelembe veszik, hogy milyen az adott ország megítélése. Ez utóbbi abból fakad, hogy az érintett vállalat komoly presztízavesztést szenvedhet el, ha olyan országban fektet be, amelyet a szervezett bűnözéssel vagy a kábítószerkereskedelemmel kötnek össze. Az adóparadicsomokat pedig sokszor éppen ezekkel a fogalmakkal társítják nemcsak a nemzetközi szervezetek különböző jelentéseiben, hanem a közbeszédben is. E tekintetben jó példa a Bahamák és a Kajmán-szigetek, melyek a mai napig „kénytelenek” komoly reputációs kampányokat folytatni, mivel az 1970-es és 80-as években a területükön folyó kábítószerkereskedelem miatt komolyan visszaesett a beruházási kedv.

Ahhoz, hogy jobban megértsük az adóparadicsomok mibenlétét, célszerű kiindulnunk azok tipikus jellemvonásaiból. E tekintetben 3 szempontot kell figyelembe venni:

- **titoktartásra vonatkozó jogszabályok:** ez lehetővé teszi a multinacionális vállalatok számára, hogy a nyilvánosság előtt rejtve maradjanak.³¹² Ennek érdekében az adott ország olyan szabályozást alakít ki, amely megakadályozza, hogy az adott vállalattal kapcsolatos bizalmas információkhoz (pl: tulajdonosi háttér, vagyon, továbbá azon tevékenységek köre, ahol az adott cég ténylegesen adóilletékességgel rendelkezik) hozzá lehessen férni. Mindez egyaránt sérti a részvényesek érdekeit, valamint más államok szuverenitását és lehetőséget biztosít a befektetőknek arra, hogy különböző típusú bűncselekményeket elkövessenek,

³¹¹ Ennek kapcsán lásd például a közelmúltból Luxemburg és Hollandia esetét: Nikolaj NIELSEN: Luxembourg not a tax haven, claims PM. *EUobserver*, 28 Jun 2017. <https://euobserver.com/justice/138368>. Luxembourg refuses to be labelled 'tax haven' by Illinois. *Luxembourg Times*, 09.04.2017. <https://luxtimes.lu/archives/2660-luxembourg-refuses-to-be-labelled-tax-haven-by-illinois>., Simon GOODLEY–Dan MILMO: Dutch Masters of Tax Avoidance. *The Guardian*, 19 October 2011. <https://www.theguardian.com/business/2011/oct/19/tax-avoidance-in-netherlands-becomes-focus-of-campaigners>.

³¹² Hakan NARCI: Tax Havens & The OECD Campaign Against Them. *Master thesis*, Norwegian School of Economics Louvain School of Management, Bergen & Louvain La Neuve. 2011/2012. <http://uniset.ca/microstates2/narci.pdf>, 14.

anélkül, hogy elítélnék őket, mivel senki sem tudja rábizonyítani a jogellenes tevékenységeket az elkövetőre.³¹³

- **multinacionális vállalatokra irányadó speciális szabályok:** annak érdekében alkalmazzák ezeket, hogy a multinacionális vállalatok számára az adott ország befektetési szempontból vonzó legyen. Eltérő szabályok vonatkoznak a hazai és a külföldi cégekre: utóbbiak különböző adómentességeket és más kedvezményeket élvezhetnek. Ez a gyakorlat számos negatív hatással is jár. Egyrészt hozzájárul ahhoz, hogy az adózó elrejtse az identitását és tevékenységét úgy, mint székhely vagy állampolgárság. Másrészt lehetővé teszi a multinacionális vállalatoknak, hogy az egyes adóegyezményekkel – melyek az érintett adóparadicsom és egy adóparadicsomnak nem minősülő állam között kötöttek – visszaéljenek. Ennek révén pedig olyan esetekben is adómentességre tehetnek szert, amikor arra alapvetően nem lennének jogosultak. E tekintetben érdemes kiemelnünk az adóügyi illetőség és az állampolgárság kapcsán felmerülő jogvitákat.³¹⁴

- **sajátos vállalati struktúrák:** a multinacionális vállalatok számos, kedvező adózási lehetőséget biztosító típus közül választhatnak. A leggyakoribbak ezek közül az *international business corporations* (IBS), a *personnel invest company* (PIC) és az *exempted companies* kategóriák, melyeket együttesen offshore cégeknek hívunk. Az elnevezések arra a tényre mutatnak rá, hogy ezeknek a cégeknek minimálisan vagy egyáltalán nincs tevékenységük az érintett országban és – más országokhoz képest – mentesülnek azon adójogi kötelezettségek alól, melyeket a hagyományos cégeknek be kell tartaniuk. Ráadásul gyakran a helyi üzleti életben sem vehetnek részt pl: helyi munkaerő alkalmazása.³¹⁵

A fenti szempontokból kiindulva a potenciális adóparadicsomok köre meglehetősen széles. Ez utóbbit támasztja alá a nemzetközi szakirodalomban használt számos definíció is.³¹⁶ A nemzetközi szakirodalomban többen is az adóparadicsomok közé sorolnak olyan országokat, amelyek népszerű nemzetközi befektetési helyszínek, pénzügyi központok és nem mellesleg sok esetben az Európai Unió tagjai is. Így például ezekre a listákra rendszeresen felkerül Ciprus, Hollandia, Írország, Luxemburg, Málta, Svájc.³¹⁷ Gabriel Zucman, Hines, Stiglitz és

³¹³ Tax Havens and Development – Status, analyses and measures. *Official Norwegian Reports*, 2009/19. https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/engb/pdfs/nou200920090019000en_pdfs.pdf, 24–28., NARCI i. m. 15.

³¹⁴ NARCI i. m. 17–21.

³¹⁵ Uo.

³¹⁶ Ennek kapcsán lásd például: Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011) 21., HENDRIKSEN i. m. 47-50., John D. WILSON: Tax Havens in a World of Competing Countries. *CESifo DICE Report*, 2014/4., Gregory RAWLINGS: Shifting profits and hidden accounts: Regulating tax havens. 656. In: Peter DRAHOS (ed.): *Regulatory Theory: Foundations and applications*, Canberra, ANU Press, 2017.

³¹⁷ Ezzel kapcsolatban lásd például: James R. HINES Jr.: Treasure Islands. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 24, no. 4 (2010) 105., Johan LANGEROCK: Off the hook – How the EU is about to whitewash the world's

sokan mások rendszeresen publikálnak és szólalnak fel az adóparadicsomok ellen, többek között kritizálva a fenti országok által folytatott, a multinacionális vállalatoknak kedvező adópolitikát.³¹⁸ Amennyiben a szélesebb értelmezés hivatalosan is teret nyerne, akkor az számos uniós tagállamot mind politikai, mind gazdasági szempontból veszélyeztetne.³¹⁹

E tekintetben elegendő megemlíteni, hogy a multinacionális vállalatok csak 2015-ben 600 milliárd dollárnyi profitot csoportosítottak át adóparadicsomokba és preferenciális adórezsimekbe, melynek 30%-a az Európai Unióba irányult (elsősorban Írországba, Luxemburgba és Hollandiába).³²⁰ Többek között ennek köszönhető, hogy nemcsak a multinacionális vállalatok,³²¹ hanem ezek az országok³²² is jelentős bevételekre tettek szert az elmúlt években. Sokat mondó tény továbbá, hogy a világ 500 legnagyobb vállalata közül 366 működtet egy vagy több leányvállalatot – összesen közel 10 ezret – adóparadicsomnak vagy preferenciális adórezsimnek tekinthető országban. A legnépszerűbb ország Hollandia: az érintett vállalatok több mint felének van itt leányvállalata. Ugyanakkor egy-egy nagyvállalat számára más országok is „értékesek” lehetnek: Írország (Apple, Google), Bermuda (Nike), Kajmán-szigetek (Goldman Sachs). Emiatt nem meglepő, hogy a szintén uniós tag Luxemburg és Írország is több mint 30%-os „részesedéssel” rendelkezik.³²³

A multinacionális vállalatok tehát erős szövetségesekre találtak ezekben az államokban annak érdekében, hogy – lobbijüket kihasználva – megakadályozzák egy szigorúbb minősítési rendszer kialakulását. Ez a lobbij pedig olyan erős, hogy továbbra sem létezik általánosan

worst tax havens. *Oxfam*, March 2019. <https://oxfamlibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620625/bn-off-the-hook-eu-tax-havens-070319-en.pdf>, 18., Richard PHILLIPS-Matt GARDNER-Alexandria ROBINS-Michelle SURKA: Offshore Shell Games 2017 – The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. *U.S. Public Interest Research Group Education Fund – Institute on Taxation and Economic Policy*, October 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/offshoreshellgames2017.pdf>, 9-10.

³¹⁸ Például Joseph Stiglitz amerikai közgazdász nemrég egy párizsi konferencián nemcsak adóparadicsomnak nevezte Írországot, hanem azzal vádolta, hogy „rossz szomszédként” viselkedve más uniós tagállamok adóbevételeit fosztogatja. Erről részletesen lásd: Stiglitz ‘bad neighbour’ tax haven comments latest blow to State’s reputation. *The Irish Times*, Sep 21 2019. <https://www.irishtimes.com/business/economy/stiglitz-bad-neighbour-tax-haven-comments-latest-blow-to-state-s-reputation-1.4025272>.

³¹⁹ Ezzel kapcsolatban lásd például: Ronen PALAN-Richard MURPHY-Christian CHAVAGNEUX: *Tax Havens. How globalization really works*. Ithaca, Cornell University Press, 2009. 146., illetve Sorina BOTIȘ: Features and advantages of using tax havens. *Bulletin of the Transilvania University of Brașov, Series V: Economic Sciences*, vol. 7., no. 2. (2014).

³²⁰ LANGEROCK i. m. 6.

³²¹ Egy kutatás szerint 1980 és 2013 között 2 trillió dollárról 7,2 trillió dollárra, vagyis több mint háromszorosára nőtt a legnagyobb vállalatok profitja. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Esmé BERKHOUT: Tax battles – The dangerous global race to the bottom on corporate tax. *Oxfam Policy Paper*, 12 December 2016. <https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>, 3.

³²² 2017-ben a Benelux államok és Írország több mint 22 milliárd dolláros plusz társasági adóbevételre tett szert. Ezzel pedig az érintett országok jelentős többletbevételre tesznek szert: míg Belgiumnál ez a társasági adóbevételek 19%-át jelenti, addig Hollandiánál 39%, Luxemburnál 58%, Írországnál 67%. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: <https://missingprofits.world/>.

³²³ PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 1-4., 11.

elfogadott definíció az adóparadicsomokra vonatkozóan: az egyes nemzetközi szervezetek, szakértők más-más meghatározással élnek, ami megnehezíti a fellépést ezen országok gyakorlata ellen. Hivatalos körökben a leggyakrabban az OECD által 1998-ban kidolgozott meghatározást³²⁴ használják, így ezen keresztül fogjuk szemléltetni, hogy a fenti „szövetségnek” köszönhetően milyen jelentős mértékben sikerült tompítani ezen listák erejét. Előljáróban fontos kiemelni, hogy ennek alapján az adóparadicsomok közé az olyan adórendszerek tartoznak, amelyek:

- az adott jövedelmet nem, vagy csak minimálisan adóztatják meg,
- ahol nem létezik hatékony információcsere,
- hiányzik a transzparencia, illetve
- az adórendszer elősegíti az olyan külföldi vállalatok létesítését, amelyek ténylegesen nincsenek jelen az adott országban vagy megakadályozza, hogy ezek a vállalatok kereskedelmi hatást gyakoroljanak a helyi gazdaságra.

A fenti kritériumrendszert és az annak alapján felállított lista a fejlett államok nyomására született meg, akik így akartak fellépni az adóparadicsomok káros adópolitikájával szemben. Érdekesség, hogy Svájc és Luxemburg – noha OECD tagok – távol maradtak az eseményektől és nélkülük született meg az adóparadicsomok feketelistája 2000-ben, mely 35 országot tartalmazott. Habár a kumulatív kritériumrendszer és az országok száma alapján elsőre úgy tűnhet, hogy egy erős listáról van szó, a gyakorlat mást mutat. Ugyanis a preferenciális adórezsimet működtető európai országok közül mindössze Ciprust és Máltát említi, figyelmen kívül hagyva a sokkal nagyobb pénzügyi központokat pl: Írország, Hollandia, Luxemburg. Ehelyett inkább a kisebb szigetországokra, valamint a Karibi-térségre fókuszál. Ráadásul a későbbiek során ez csak tovább puhult. Ugyanis amerikai nyomásra az utolsó 2 kritérium kikerült az adóparadicsomokat minősítő szempontok közül: a továbbiakban csak a transzparenciára és az információcsere összpontosított az OECD. Ezeket a követelményeket pedig 7 ország kivételével mindenki teljesítette is 2002 áprilisára. 2009-ben az OECD három listát készített: fekete (renitens államok), szürke és fehér (akik eleget tettek az OECD standardoknak). A listák gyengeségét jól mutatja, hogy olyan, tipikusan adóparadicsomnak tekinthető országok is felfértek a fehér listára, mint Mauritius, Man-sziget vagy Jersey és a renitens államok közé csak négyen kerültek be: Costa Rica, Malaysia, Fülöp-szigetek és Uruguay. Egyikük sem tartozik a multinacionális vállalatok kedvenc adóelkerülési helyszínei

³²⁴ Countering offshore tax evasion: Some Questions and Answers. OECD Centre for Tax Policy and Administration, 28 September 2009. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf>, 11.

közé. Végezetül 2017-ben az OECD újabb feketelistát tett közzé, azonban ezen már csak egyetlen ország, Trinidad és Tobago szerepelt.

Ennek alapján azt mondhatjuk, hogy a multinacionális vállalatok lobbijereje és az egyes államok egyéni érdekei a kezdetektől fogva ellehetetleníti egy átfogó lista felállítását a legfontosabb adóparadicsomokról, mely az alapját képezhetné a hatékony fellépésnek. Sőt, inkább azt láthatjuk, hogy az újabb listák egyre gyengébbek: nem a megoldást szolgálják, hanem hamis képet sugároznak, amelyet egyfelől sikerként tud elkönyvelni az OECD, míg másfelől a legkedvezőbb adózási szabályokat biztosító országok sokáig gyakorlatilag zavartalanul működhetnek.³²⁵ Ez utóbbit jól mutatja az a tény, hogy Luxemburg vagy Hollandia könnyen el tudta kerülni, hogy az OECD listájára felkerüljenek. Például Hollandia – a bizottsági vizsgálatok megindulása idején – hivatalosan nem minősült pénzügyileg átláthatatlannak (*secrecy jurisdiction*), mivel eleget tett a vonatkozó nemzetközi követelményeknek. Ennek ellenére általános problémát jelentett, hogy nem lehetett tudni, hogy kik a tulajdonosai az országban letelepedett cégeknek. Ezáltal viszont lehetővé vált, hogy a holland adórendszert kihasználják azok, akik különböző pénzügyi bűncselekményeket (pl: pénzmosás) szeretnének elkövetni. Hasonló volt a helyzet a feltételes adómegállapítások terén is: a legnagyobb cégekkel kötött megállapodásokat az adóhatóság titokban tartotta, azokhoz csak meghatározott eljárások keretében lehetett hozzájutni. Ezzel lényegében véve elzárták a közvéleményt attól, hogy ezeket a dokumentumokat megismerhesse.³²⁶

Mindezek fényében megerősítést nyert, hogy noha „hivatalosan” kevés adóparadicsom van a világon, ténylegesen viszont sok olyan állam van, amelyek változatos kedvezményeket nyújtanak a multinacionális vállalatok számára. Ez utóbbiak jelentős részét a nemzetközi szakirodalom szintén az adóparadicsomok közé sorolja. Közülük számos (például a Benelux államok) uniós tagállam is egyben, ami rávilágít arra, hogy a továbbiakban az általánosabb jellegű preferenciális adórezsim kifejezést célszerű használnunk.

Ez utóbbi annál is inkább indokolt, mivel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai jelentős mértékű társasági adóbevételektől foszt meg számos országot a világon. Ennek érzékeltetésére érdemes egy OECD kutatásra hivatkoznunk, mely szerint 2005 és 2014 között 0,9-2.1 trillió dollárra volt tehető az adóbevételkiesés, amely 2/3 részt profit átcsoportosításból és 1/3 részt a jogi kiskapuk kihasználásából, valamint a kedvezményes

³²⁵ Jahanzeb AKHTAR-Verónica GRONDONA: Tax haven listing in multiple hues: blind, winking or conniving? *South Centre*, Research Papers no. 94. (2019) 3-7., illetve 21-27.

³²⁶ The Netherlands: a Tax Haven, Continuing its Contribution to the Corporate Tax Race to the Bottom. *Oxfam Novib Policy Report*. https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf, 6-9.

adóelbánásból származott.³²⁷ Amennyiben az egyes országokat, országcsoportokat vizsgáljuk, akkor érdemes megemlíteni, hogy az USA a társasági adóbevételeinek 15%-át veszíti el,³²⁸ ami jelentősen meghaladja a többi OECD, valamint G20 államét (4-10%). Ráadásul egyedül csak az USA esetében 2,1-3 trillió dollárra tehető az az összeg, amelyet az érintett cégek külföldi leányvállalatai nem hoztak vissza az országba.³²⁹ A probléma az Európai Uniót is jelentősen sújtja: 2016-os adatok szerint az uniós tagállamok éves szinten átlagosan a társasági adóbevételeik 13%-át, azaz 60 milliárd eurót veszítik el a multinacionális vállalatok adóelkerülése miatt.³³⁰ Ez a veszteség viszont egyenlőtlenül oszlik meg a tagállamok között. Hiszen míg a preferenciális adórezsimet működtető tagállamok nyernek ezen a gyakorlaton, addig a többi tagállam jelentős veszteségeket kénytelen elkönyvelni. Ezt a tényt jól mutatja, hogy 2017-ben Németország és Franciaország együttesen közel 34 milliárd dollár társasági adóbevételeitől esett el, ami a beszédhető adóbevételeiknek közel 25%-a.³³¹ Ez utóbbi összeg pedig elegendő lenne arra, hogy az egészségre szánt fejlesztési segélyeket a harmincötszörösére növeljék.³³² Más adatok szerint az uniós költségvetés éves szinten 250 milliárd eurót veszít, ami több mint az uniós GNP 2%-a.³³³

Az Európai Uniónak tehát nemcsak kifelé, hanem valójában befelé is küzdeni kell az adóelkerüléssel szemben. Éppen ezért „törvényszerű” volt, hogy előbb-utóbb a Bizottság is konkrét lépéseket fog tenni az ügyben. Ez annál is inkább indokoltnak tűnt, mivel az egyoldalúan hatályban levő APA-k (előzetes ármegállapítás) száma 2013-tól kezdődően radikálisan emelkedni kezdett: míg abban az évben 399 volt, addig számuk 2014-re 802-re, majd 2015-re 1252-re, végül 2016-ra 2053-ra nőtt. Különösen Luxemburgban és Belgiumban emelkedett meg a számuk, ráadásul Hollandia nem is közölt adatokat az adott évben hatályban levő APA-k számára vonatkozóan.³³⁴ Az, hogy a Bizottság végül miért éppen az állami támogatás jogához nyúlt, annak általános (elméleti) hátterét már érintettük az előző

³²⁷ JOHANSSON, Åsa et al.: Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a crosscountry database. *Economics Departments Working Papers*, No. 1355 (2017) 41-43.

³²⁸ ZUCMAN (2018) i. m. 4.

³²⁹ Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics (Updated). *Global Business – Economic & Cultural Perspectives*, 29 August 2018. <https://globalbusiness.blog/2018/08/29/tax-avoidance-by-multinational-companies-methods-policies-and-ethics/>

³³⁰ Jakub SAWULSKI: Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion. *Polish Economic Institute*, January 2020. 7.

³³¹ <https://missingprofits.world/>

³³² LANGEROCK i. m. 6.

³³³ Daniela Iuliana RADU: Tax havens impact on the world economy. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 62., (2012) 398 – 402.

³³⁴ Tove Maria RYDING: Tax ‘sweetheart deals’ between multinationals and EU countries at record high. Eurodad, March 2018. https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/261/attachments/original/1588184213/Tax_%E2%80%98sweetheart_deals%E2%80%99_between_multinationals_and_EU_countries_at_record_high.pdf?1588184213.

fejezetben: az EUMSZ 107. cikkének „bármilyen formában” kitétele jogalapot teremt a fellépésre. Ehhez pedig szorosan kapcsolódik az a tény, hogy a multinacionális vállalatok napjainkra a világgazdaság meghatározó szereplőivé váltak, amely nemcsak gazdasági, hanem egyre inkább politikai hatalmat is ad a kezükbe. Ezt pedig rendkívül jól tudják használni: egyes országok esetében – beleértve néhány uniós tagállamot is – a helyi kormányokkal összefonódva – adóparadicsomszerű állapotokat teremtve – rendkívül kedvező feltételes adómegállapításokat tudnak biztosítani maguknak, ami példátlan nagyságú adóelkerüléshez vezet. Mindez napjainkban egy olyan tény, amelyre a Bizottságnak – ha továbbra is ellenőrzése alatt akarja tartani a folyamatokat – feltétlenül reagálnia kellett. Természetesen emellett más, speciális indokok is szerepet játszottak abban, hogy a Bizottság végül az állami támogatások jogában találta meg azt az eszközt, amellyel hatékonyan felléphet a multinacionális vállalatokkal szemben. Ezeket részletesen a következő fejezetben fogjuk áttekinteni.

5. Az Európai Bizottság miért éppen az állami támogatások útján való fellépést választotta a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményekkel szemben?

Az eddigiek alapján jól látható, hogy a multinacionális vállalatok számos adóelkerülési technikát dolgoztak ki, hogy adófizetési kötelezettségüket csökkentsék. Egyes államok – beleértve néhány uniós tagországot is – kifejezetten együttműködnek ezekkel a vállalatokkal, mely többek között abban nyilvánul meg, hogy kedvező adózási környezetet biztosítanak számukra, továbbá „eltűrik”, hogy rajtuk keresztül csoportosítsák át a jövedelmeiket a klasszikus adóparadicsomokba, valamint nemzetközi és uniós szinten fellépnek az olyan törekvésekkel szemben, amelyek az adóelkerülési gyakorlatok felszámolását célozzák. Napjainkban ezek a folyamatok olyan méreteket öltenek, amelyek dollármilliárdokban mérhető veszteségeket okoznak az állami költségvetéseknek, valamint veszélyeztetik az Európai Unió belső piacát is.

Ennek fényében nem véletlen, hogy az uniós intézmények – élükön a Bizottság – fokozott figyelemmel követik a folyamatokat. A multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai ugyanis olyan kihívást jelentenek, amelyre az Európai Uniónak reagálnia kell. E tekintetben a Bizottság kifejezetten aktív: az elmúlt évek során számos – köztük például a közös konszolidált társasági adóalap – javaslatot fogalmazott meg.

Jelen fejezetben arra keressük a választ, hogy a Bizottság végül milyen megfontolásból döntött az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása mellett, noha ezenkívül számos más eszköz (pl: jogszabálykezdeményezés, kötelezettségszegési eljárás megindítása) is a rendelkezésére állt. Ennek kapcsán látni fogjuk, hogy számos gyakorlati szempont támasztja alá ezt a döntést. Ezek közül az egyik legfontosabb, hogy az adópolitika területén – a minősített többség alkalmazásának hiánya miatt – a tagállami vétó továbbra is jelen van. A tagállamoknak ugyanis az adópolitika mind a mai napig érzékeny területnek számít: a szuverenitásuk részének tekintik. Ennek értelmében véve minden olyan jogszabálykezdeményezést elutasítanak, amely a mozgásterüket szűkítenék. Mindez azt jelenti, hogy e területen – különösen a közvetlen adók esetében – nagyon nehéz az előrelépés: a tagállamok egyhangúságára van szükség. Azonban, ahogy azt korábban említettük, nem minden tagállamnak érdeke a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival

szembeni kemény fellépés, mivel „nyertesei” ennek a folyamatnak. Emiatt viszont korábban a Bizottság számos javaslata elbukott.

A fentiekhez kapcsolódva fontos megemlítenünk, hogy szintén a bizottsági fellépés irányába hatott a 2010-es évek elején kirobbant adóügyi botrányok (elsősorban a LuxLeaks) miatt kritikussá vált közvélemény nyomása, valamint az amerikai cégek egyre markánsabb versenylőnye is. Nem véletlen tehát, hogy a legnagyobb horderejű eljárások (pl: Apple) éppen amerikai cégek ellen zajlottak.

Így a Bizottságnak elsőként a megfelelőnek tartott eszközt kellett kiválasztania, amelyet az állami támogatások jogában talált meg. A döntés mellett szólt, hogy a szilárd jogalapok mellett ez az eszköz lényegesebben gyorsabbnak minősül, mint a szintén számításba vehető kötelezettségszegési eljárás: ennek segítségével ugyanis néhány hónap alatt fel lehet függeszteni tiltott állami támogatás gyanúja miatt a kérdéses adóintézkedést, szemben az akár évekig is eltartó kötelezettségszegési eljárással.

Ezt követően már „csak” a konkrét indokot kellett megtalálni a fellépésre. Ezt pedig a feltételes adómegállapítás jogintézményének problematikája kínálta. Ennek hátterében röviden az áll, hogy ezekben az esetekben az adóhatóság eltér az általános adójogszabályoktól és egyedi határozatokkal olyan adókedvezményt nyújt a kérelmezőnek, amely mások számára nem elérhető vagy alkalmazható.³³⁵ A Bizottság ezért külön munkacsoportot állított fel az adótervezési gyakorlatok elemzésére, melynek során több mint 1000 esetet tekintett át. Ennek révén pedig kiderült, hogy a multinacionális vállalatok változatos kedvezményekben részesülnek az uniós tagállamokban: ez képezte tehát a meginduló eljárások alapját.

Össességében véve tehát látni fogjuk, hogy a Bizottságnak az állami támogatások jogán nyugvó fellépését az elméleti jogalapon túl számos gyakorlati szempont is vezérli, így valójában nem egy ad hoc döntésről, hanem egy jól megtervezett cselekvéssorozatról van szó, amely a „gyökerénél” kívánja kezelni a problémát.

³³⁵ BÉKÉS (2019) i. m. 206.

5.1. Adóelkerüléssel szembeni uniós fellépés nehézségei

Jelen alfejezetben az egyik legfontosabb gyakorlati szempontot, az adópolitika területén való uniós jogalkotás nehézségét – melyet már az állami támogatások fogalma kapcsán is érintettünk – fogjuk alaposabban megvizsgálni. Ennek során pedig látni fogjuk, hogy éppen a hagyományos út járhatatlansága készítette arra a Bizottságot, hogy alternatív megoldásokon gondolkodjon. Ugyanis az adópolitika azon kevés területek közé tartozik, ahol továbbra is az egyhangúság követelménye érvényesül a jogalkotás során. Mindez viszont azt jelenti, hogy akár egyetlen tagállam is képes megakasztani a jogalkotási folyamatot. Ennek következtében – különösen a közvetlen adók esetében – nagyon nehezen halad előre az adóharmonizáció. A Bizottság az 1990-es évek óta számos tervezetet dolgozott ki annak érdekében, hogy a belső piac integritását veszélyeztető versenyjogi torzulásokat, köztük a korábban már említett, a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatokat, visszaszorítsa. Azonban, éppen az egyes tagállamok eltérő érdekei miatt, ezek a törekvések csak részben voltak sikeresek, számos káros gyakorlat továbbra is fennmaradt, eurómilliárdokban mérhető károkat okozva az uniós gazdaságoknak. E tekintetben előzetesen érdemes kiemelni a 2001 óta napirenden lévő,³³⁶ de azóta sem elfogadott közös konszolidált társasági adóalap kálváriáját. Az elkövetkezőkben ezért ezt a témakört fogjuk áttekinteni, melynek során többek között érintjük az adószuverenitás és az uniós hatáskörök problematikáját, valamint utalunk a tagállami ellenálláson elbukott tervezetekre is.

Előljáróban fontos megjegyeznünk, hogy az európai integráció elmúlt évtizedei során folyamatosan bővültek az uniós hatáskörök, mivel ez előfeltétele volt a határok nélküli belső piacnak, valamint a szabadság, a biztonság és a jog térségének kialakulásához.³³⁷ Ennek következtében olyan területeken vált uralkodóvá a minősített többségi szavazás elve, mint a polgári ügyekben folytatott igazságügyi együttműködés, a büntetőjogi harmonizáció vagy a rendőrségi együttműködés.³³⁸ A folyamat jól mutatja, hogy a tagállamok fokozatosan elfogadták, hogy a klasszikus tagállami hatáskörök egyre nagyobb részét az uniós intézményekre ruházzák át. Napjainkra mindössze csak néhány olyan terület maradt, ahol

³³⁶ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582. Egyesek szerint viszont ezzel a kérdéssel a Bizottság már sokkal régebben, 1988 óta foglalkozik. Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: CHELYADINA i. m. 7-10.

³³⁷ FORT i. m. 371.

³³⁸ A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 2.

továbbra is az egyhangúság követelménye érvényesül. Ezek közül az egyik legjelentősebb pedig éppen az adópolitika, ami nem véletlen: a tagállamok ezt szuverenitásuk részének tartják. Ugyanis az adókvetés kérdése szorosan az állami léthez kapcsolódik: főszabály szerint minden állam szabadon döntheti el, hogy milyen adórendszert alakít ki.³³⁹ A tagállami gazdaságpolitika alapvető eszköze, mely abban is meglátszik, hogy a költségvetési bevételek jelentős részét a különböző adók teszi ki, noha léteznek más bevételi források is pl: vámok, illetékek, díjak.³⁴⁰ Uniós szinten ez átlagosan 80-85%, valamint nagyon magas az adóbevételek GDP-hez viszonyított súlya (40%) is.³⁴¹ Mindezek alapján érthető, hogy a tagállamok erősen ragaszkodnak ezekhez a jogosítványokhoz és nem járulnak hozzá ahhoz, hogy a terület szupranacionális szintre kerüljön. Ezzel szemben áll az uniós intézmények – elsősorban a Bizottság – érvei, melynek értelmében az adópolitika területére is ki kellene terjeszteni a minősített többségi szavazás elvét, mivel a hatékonyabb döntéshozatal révén az EU gyorsabban tudna reagálni a kihívásokra, ami elősegítené az egyes szakpolitikai célok elérését, valamint az egységes piac harmonikusabb működését.³⁴²

A fentiek alapján jól látható, komoly ellentétek vannak e téren a tagállamok és az uniós intézmények között. Éppen ezért az elkövetkezőkben megnézzük, hogy honnan ered mindez. Ennek hátterében egyrészt az áll, hogy az uniós jogrend alapjaiban különbözik az államok által már jól ismert nemzetközi szervezetek világától. Itt ugyanis egy sajátos, szupranacionális jogrendről beszélhetünk, olyannyira, hogy Kruzslicz Péter Pál szerint ez már kvázi-föderális jellegű. Ez elsősorban – noha szövetségi jogrendszerrel nem beszélhetünk – a folyamatosan bővülő hatáskörökben és az uniós jog alkalmazása során érvényesülő elvekben érhető tetten, amit többek között jól mutat az egyre inkább terebélyesedő osztott hatáskör, a közvetlen alkalmazhatóság és elsőbbség, valamint a jogrend kikényszeríthetőségét biztosító Bíróság. Habár végső soron a tagállamok az urai az európai integrációnak, az uniós intézmények mégis képesek az egyes tagállamok ellenében jogot alkotni (gondoljunk csak a minősített többségi szavazásra). Mindez azonban nem jelenti a szuverenitás átruházását, hiszen azzal továbbra is a tagállamok rendelkeznek. Éppen ezért nem beszélhetünk uniós szuverenitásról sem, mivel önmagukban, saját jogukon az uniós intézmények nem tudnak jogszabályokat alkotni: ahhoz ugyanis szükség van a tagállamok alkotmányában lefektetett hatáskörátruházási szabályozásra

³³⁹ ERDŐS (2012) i. m. 255. Természetesen ma már ennek határait a hazai és nemzetközi jogi adóztatási alapelvek jelölik ki pl: kettős adóztatás kizárása, visszaható jogalkotás tilalma. Erről részletesen lásd: SZILOVICS Csaba: *Adójogi ismeretek*. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2016. 25-26.

³⁴⁰ SZILOVICS i. m. 18.

³⁴¹ CZAKÓ i. m. 89-91.

³⁴² A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 2.

(az ún. Európa-klauzulákra³⁴³), amely a kapcsolatot képezi a hazai és az uniós jogrend között. Enélkül ugyanis a hatásköröket – amelyek gyakorlására most már uniós keretek között kerül sor – nem lehetne visszavezetni a nemzeti szuverenitásra. Erre különösen a Maastrichti szerződés elfogadása után volt szükség, amikor nyilvánvalóvá vált, hogy a korábbi gazdasági integráció a politikai integráció irányába mozdult el (pl: uniós polgárság intézményének bevezetése, a kül- és biztonságpolitika az Európai Unió második, míg a bel- és igazságügyi együttműködés a harmadik pillérévé vált). Hiszen ekkortól már olyan területek kezdtek fokozatosan uniós hatáskörbe kerülni, amelyek kihatással voltak a tagállami szuverenitásra. Emellett a tagállamok helyzetét tovább nehezíti, hogy az uniós bírósági gyakorlat enyhített a hatáskörátruházás szigorú elvén azzal, hogy az uniós intézmények kifejezett szerződéses rendelkezés hiányában is eljárhatnak, ha az adott intézkedés szükséges a szerződések által meghatározott célok eléréséhez (beleértett hatáskörök elve). Ugyanakkor ennek alkalmazását az EUMSZ 352. cikke lényegesen szűkíti és nem teremt új jogalapot uniós cselekvésre. Sőt a Szerződések – a korábbi, egyre inkább áttekinthetlenebb rendszer helyébe – egy átfogó hatásköri rendszert állított. Mindazonáltal meg kell jegyeznünk, hogy az uniós bíróságok evolutív értelmezése könnyen tágíthatja a kereteket és – noha elméletben lehetséges – a gyakorlatban nem valószínű, hogy egy tagállam egy korábban átruházott hatáskört „visszaszerezzen”, hiszen ahhoz a többi tagállam beleegyezése is kell.³⁴⁴

Másrészt, ahogy korábban említettük, rendkívül szoros a kapcsolat az államiság és az adóztatás között, mely nem csak pusztán pénzügyi szempontokra, hanem történelmi-társadalmi okokra is visszavezethető.³⁴⁵ Ennek kapcsán Jussi Jaakkola kiemeli az adózás legitimációs és az egyenlő demokratikus részvételt erősítő funkcióit. Előbbi lényege röviden,

³⁴³ Magyarországon erről az Alaptörvény E) cikke rendelkezik. Ennek értelmében: „(1) Magyarország az európai népek szabadságának, jólétének és biztonságának kiteljesedése érdekében közreműködik az európai egység megteremtésében. (2) Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja. Az e bekezdés szerinti hatáskörgyakorlásnak összhangban kell állnia az Alaptörvényben foglalt alapvető jogokkal és szabadságokkal, továbbá nem korlátozhatja Magyarország területi egységére, népességére, államformájára és állami berendezkedésére vonatkozó elidegeníthetetlen rendelkezési jogát. (3) Az Európai Unió joga - a (2) bekezdés keretei között - megállapíthat általánosan kötelező magatartási szabályt”.

³⁴⁴ Erről részletesen lásd: KRUZSLICZ Péter Pál: A nemzeti alkotmányosság tagállami alapjai: a nemzeti szuverenitás és a nemzeti alkotmányos önazonosság, különös tekintettel a francia jogelméletre és a magyar joggyakorlatra. *PhD-értekezés*, SZTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, Szeged, 2019. 52-84. Szintén ezzel a kérdéssel foglalkozik: VARJU Márton: Az uniós jog mint a tagállami jogrendszerek kerete. https://hpops.tk.hu/uploads/files/Varju_EU_jog_mint_a_ta_jogrendszerek_kerete.pdf, KAPONYI Erzsébet: Víták az uniós jog elsőbbsége körül. In: CSICSIMANN László-KEMENSZKY Ágnes (szerk.): *A nemzetközi rendszer alakváltozásai a 21. Század elején*. Tanulmányok Rostoványi Zsolt 70. születésnapja alkalmából. Budapest, Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2022. 115-148.

³⁴⁵ Erről részletesen lásd például: SZILOVICS i. m. 14-25.

hogy manapság a vonatkozó adójogszabályok demokratikus politikai folyamat végén, az állampolgárok bevonásával születnek meg („nincs adóztatás képviselő nélkül”). Mindez azonban hosszú folyamat volt, hiszen még a 19. században is csak a vagyonos emberek tudtak beleszólni a politikába: ők rendelkeztek egyedül szavazati joggal. Ezzel szemben a társadalom többsége – elegendő vagyon híján – nem volt jogosult szavazni, ami azt jelentette, hogy nem volt semmilyen beleszólásuk abba, hogy milyen adók terhelik őket. Ráadásul, mivel ebben az időszakban a közvetett típusú, elsősorban fogyasztási jellegű adók domináltak az adórendszerben, a regresszív hatás sokkal súlyosabb érintette azokat, akik nem rendelkeztek szavazati joggal. Ezen a helyzeten változtatott az általános választójog, amely eltörölte ezt a különbségtételt és megteremtette az adóztatás demokratikus alapját. Az utóbbi funkció pedig éppen ennek a folyamatnak lett, ugyanis ezentúl – a 20. század fordulóján – az adóztatás a pusztán fiskális célon kívül más, elsősorban szociális célokat is szolgálhatott. A korábbi, az adóztatás semlegességén és az adózók formális egyenlőségén alapuló felfogást fokozatosan felváltotta – a jóléti állam térnyerésével párhuzamosan, különösen a II. világháború után – a gazdasági egyenlőtlenségeket kompenzáló elgondolás, amely a társadalmi igazságosság³⁴⁶ megvalósítását tűzte ki célul. Ezt többek között a progresszív adókulcsok és a fogyasztási jellegű adók háttérbe szorulása testesítette meg. A jogalkotó felismerte, hogy az adóztatásnak létezik egy újraelosztó (redisztributív) funkciója is, amely hozzájárul a demokratikus részvétel megerősödéséhez. Azonban az európai integráció ezt a harmonikus kapcsolatot meggyengítette, mivel a tőke szabad mozgása előtti akadályok jelentős részének lebontásával a tagállamok egymással kezdtek versenyezni a befektetőkért, ami végső soron azt eredményezte, hogy adópolitikájuk kialakításában figyelembe kell venniük a másik fél lépéseit. Ez viszont kikezdi a hagyományos, államhatárokhoz kötött demokratikus közösségen alapuló képviselői rendszer, hiszen az érintett ország állampolgárai nem rendelkeznek képviselővel más tagállamban. Jaakkola szerint a megoldást az adópolitika szupranacionális szintre helyezése jelentené, ahol a nemzeti parlamentek szerepét az Európai Parlament tölthetné be.³⁴⁷ Ugyanakkor ez jelenleg meglehetősen utópisztikus elképzelésnek tűnik, mivel az Európai Parlament állandó és egyre mélyülő legitimitációs válsággal küzd: noha ez az egyetlen olyan uniós intézmény, amelynek tagjait közvetlenül választják, nagyon alacsony a részvételi arány³⁴⁸ és a megválasztott képviselők gyakorlatilag eltűnnek a választópolgárok

³⁴⁶ Az igazságosság adóztatásban való érvényesülésének kérdésével kapcsolatban részletesen lásd: SZILOVICS Csaba: Az igazságosság érvényesülése az adóztatásban. *Pro Futuro*, 2013/1. 52-66.

³⁴⁷ Jussi JAAKKOLA: A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*, vol. 20., no. 5. (2019) 660–678.

³⁴⁸ Előfordul, hogy számos tagállamban csak a szavazók negyede-ötöde vesz részt a voksolásokon.

szeme elől. Vagyis továbbra is nagyon távol van az intézmény az európai polgároktól.³⁴⁹ Ráadásul a tagállamok is vonakodnak újabb hatásköröket az uniós intézményekre ruházni. Mindezek fényében nem meglepő tehát, hogy az adóztatás a tagállamok számára mind a mai napig érzékeny területnek számít, hiszen még mindig szuverenitásuk részének tekintik. Továbbá – ahogy azt Bartha Ildikó is megjegyzi – elméletileg az adóztatás kérdése – az általános költségvetési politika részeként – kizárólagos tagállami kompetenciába tartozik.³⁵⁰ Ennek következtében a mai napig nem létezik európai adó, uniós adóhatóság vagy uniós szintű adórendszer sem.³⁵¹ Noha a Bizottság már több mint 10 éve javaslatot tett egy európai adóra, amely az uniós költségvetés bevételi forrása lehetne, ezt a tagállamok rendre elutasítják, legutóbb például a 2014-2020 közötti keretköltségvetésről szóló vitában.³⁵² Így az Európai Unió adóból származó bevételeit jelenleg a tagállami forgalmi adók bizonyos százaléka, a vámbevételek, valamint a mezőgazdasági kivetések képezik. Azonban ezek elhanyagolható mértékűek a tagállamok által saját maguk számára beszedett adóbevételekhez képest.³⁵³ Nem véletlen, hogy uniós szinten gyakorlatilag nincs költségvetési redistribúció és az uniós költségvetés mindössze az EU GDP-jének 1%-a körül mozog.³⁵⁴ Ennek köszönhetően az egyes tagállamok adórendszerei között jelentős különbségek vannak, amely nehezíti a fellépést többek között a káros adóversennyel, az adódiszkriminációval, valamint az offshore jelenséggel szemben.³⁵⁵ Többen kétségüket fejezik ki azzal kapcsolatban, hogy vajon az integráció jelenlegi szintjén beszélhetünk-e – közös adórendszer és európai adó híján – európai adójogról. Ezzel szemben mások úgy vélik, hogy az európai adójog létezik, mely egy folyamatosan bővülő jogterületet takar. A magyar szakirodalomban számos szerző ezen az állásponton van. Erdős Éva szerint „*az európai adójog az adóharmonizáció eredménye, célja a nemzetközi kapcsolatokból és a nemzeti adórendszerek különbségéből vagy éppen azonos módszerek alkalmazásából eredő adójogi konfliktusok felszámolása az egységes belső piac kialakítása és működése érdekében*”.³⁵⁶ Békés Balázs pedig – a közvetlen adók tekintetében – úgy fogalmaz, hogy ebbe a körbe tartoznak a vonatkozó elsődleges jogforrások, az uniós intézmények adójogi relevanciájú normái, az uniós esetjogban kimunkált alapelvek, valamint a tiltott állami támogatások adójogra

³⁴⁹ MARJÁN Attila: Az európai föderalizmus kérdésének néhány gazdasági és politikai aspektusa. *Külügyi Szemle*, 2013/2. 141-142.

³⁵⁰ BARTHA i. m. 71-72.

³⁵¹ ÓRY i. m.

³⁵² MARJÁN i. m. 150.

³⁵³ BÉKÉS (2019) i. m. 27.

³⁵⁴ MARJÁN i. m. 130.

³⁵⁵ ERDŐS (2012) i. m. 259.

³⁵⁶ ERDŐS (2012) i. m. 256.

alkalmazandó rendszere.³⁵⁷ Ennek alapján látszik, hogy európai adójog alatt nem egy egységes, uniós szintű adórendszert kell érteni (ami jelenleg nincs), hanem azokat az uniós normákat és elveket, amelyeknek adójogi relevanciájuk van.

Tekintettel arra, hogy az adóztatás és az államiság között szoros a kapcsolat, valamint arra, hogy az adópolitika területén továbbra is az adószuverenitás elve érvényesül, az uniós intézmények nyíltan nem avatkoznak be a tagállamok adórendszereibe, hanem inkább az adóharmonizáció eszközeivel (pozitív, illetve negatív) igyekeznek biztosítani a belső piac integritását.³⁵⁸ Ez az elv jelenik meg az elsődleges jogban is, hiszen az adókra közvetlenül csak az EUMSZ 110-113. cikkei vonatkoznak, ráadásul ezek is csak a közvetett adókra. Ezek a rendelkezések kimondják a diszkriminatív és protekcionista adók tilalmát, valamint – amennyiben a belső piac integritása megkívánja – előírja a forgalmi adók, a jövedéki adók és az egyéb közvetett adók harmonizációját. A közvetlen adók harmonizációja esetében nincs konkrét rendelkezés, azonban a szakirodalmi álláspont,³⁵⁹ hogy erre az EUMSZ 114-115., valamint a 352. cikkei lehetőséget adnak. Ezekon kívül az alábbi cikkeknek szintén van adójogi vonatkozása: EUMSZ 65., 179 (2)., 191 (2).³⁶⁰

A jogalkotásra (pozitív harmonizáció) térve fontos kiemelni, hogy az adózás területén főszabály szerint nem a Szerződések elfogadása óta általánossá vált minősített többségi szavazás keretében kerül sor, hanem különleges jogalkotási eljárásban, ahol a Tanács egyhangúsággal fogadhat el harmonizációs rendelkezéseket, döntően irányelvek formájában.³⁶¹ Ez pedig rendkívül megnehezíti és lelassítja a döntéshozatalt, mivel 27 tagállam érdekeit kell összehangolni. Ennek következtében viszont nagyon lassan halad a harmonizáció, különösen a közvetlen adók területén, ahol a Bizottság állami támogatások útján való fellépésének kezdetéig mindössze 3 irányelvet fogadtak el: Anya- és leányvállalati irányelv, Fúziós irányelv és a Kamat-jogdíj irányelv. Ha a főként eljárásjogi szabályokat tartalmazó, elfogadása óta számos alkalommal módosított, Közigazgatási irányelvet is ide számítjuk, akkor is csak 4 irányelvről beszélhetünk, ami rendkívül kevés.³⁶² A jogalkotás kapcsán érdemes még megemlíteni a megerősített együttműködésben (EUSZ 20. és az EUMSZ 326–334. cikkei) rejlő lehetőségeket is. Ennek lényege, hogy legalább 9 tagállam kezdeményezheti olyan területen, amely nem tartozik az Unió kizárólagos hatáskörébe,

³⁵⁷ BÉKÉS (2019) i. m. 30.

³⁵⁸ ERDŐS (2012) i. m. 256.

³⁵⁹ BARTHA i. m. 69-70., BÉKÉS (2012) i. m. 54-56.

³⁶⁰ BÉKÉS (2019) i. m. 61-63.

³⁶¹ Ez alól kivételt képeznek az állami támogatásra vonatkozó szabályok, valamint azok az intézkedések, amelyek a belső piacon tapasztalható versenyfeltételek torzulását küszöbölik ki.

³⁶² BÉKÉS (2019) i. m. 61-64.

összhangban áll az alapvető uniós célokkal és más tagállamok irányába is nyitott. A tagállamok erre vonatkozó kezdeményezéseiket a Bizottságnak kell benyújtaniuk, amely azt a Tanács elé terjeszti. A Tanács pedig az Európai Parlament egyetértését követően adja meg a felhatalmazást.³⁶³ A jogi aktusok elfogadása tekintetében az egyhangúságra és a minősített többségre irányadó szabályokat csak a részt vevő tagállamokra vonatkozóan kell figyelembe venni. Az együttműködés tehát lehetőséget kínál arra, hogy az érzékeny témákban, ahol szinte lehetetlen elérni az egyhangúságot, az érdekelt tagállamok mégis tovább tudjanak lépni az integrációban. A Szerződések hatályba lépése óta 5 alkalommal éltek ezzel a tagállamok, olyan ügyekben, mint a házasság felbontására és a különválásra alkalmazandó jogról szóló Róma III. rendelet vagy az egységes szabadalmi oltalomról szóló 1257/2012/EU rendelet. Ugyanakkor az adópolitika esetében kevésbé volt sikeres ez a formátum: habár a pénzügyi tranzakciós adó tekintetében 11 eurozónatag kérésére felállították, nem sikerült még irányelvet elfogadni, ráadásul 2014-ben Észtország kilépett az együttműködésből. Ez utóbbi tény rávilágít a jogintézmény korlátaira, valamint arra is, hogy a kritikusok szerint a túlzott használata kétsésséges Európai Unióhoz vezethet.³⁶⁴

Éppen ezért az uniós adópolitikában előtérbe kerül a negatív harmonizáció, vagyis az a folyamat, amikor a Bíróság ítéleteivel jelöli ki a tagállamok mozgásterét. Habár, a Szerződések látszólag a tagállamokat a közvetlen adók területén szinte alig kötik, az esetjog alapján kiderül, hogy jogköreiket csak az uniós jognak megfelelően gyakorolhatják, ami korlátozza a szuverenitásukat.³⁶⁵ A Bíróság elsősorban az alapelvek, valamint a belföldi és külföldi adóalanyok diszkriminációjának megelőzésére törekszik.³⁶⁶ Előbbiek kapcsán érdemes megjegyezni, hogy ezeket sem az elsődleges, sem a másodlagos joganyag nem tartalmazza, hanem a bírósági gyakorlat alakította ki az elmúlt évtizedek során. Itt olyan alapelvekről van szó, mint jogbiztonság, jogos váromány vagy arányosság. Ezek megtiltják a visszamenőleges hatályú adórendelkezések alkalmazását, valamint csak a legitim célok mértékéig engedik meg az uniós szabadságok (tőke, árú, szolgáltatások és személyek) korlátozását. A Bíróság a közvetlen adók vonatkozásában megengedhetőnek minősítette többek között a hatékony pénzügyi ellenőrzést, adóelkerülés elleni küzdelem vagy az adóztatási jogkörök tagállamok közötti kiegyensúlyozott allokációjának védelmét,

³⁶³ CZIGLER Dezső Tamás – HORVÁTHY Balázs: A szabadság, a biztonság és a jog érvényesülésén alapuló térség joggyakorlata és intézményei. *Jog, állam, politika*, 2011/3. 19-20.

³⁶⁴ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Jan MALÍŘ: Enhanced Cooperation in the EU:

Its Evolution and Position of the Czech Republic. *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 1/2019. 89-112., illetve Tracy A. KAYE: Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*, vol. 35., no. 5. (2017) 1233.

³⁶⁵ KAYE i. m. 1249.

³⁶⁶ BÉKÉS (2019) i. m. 29-30.

ugyanakkor viszont az olyan érveket, mint az adóbevétel csökkenésének megelőzése vagy más kompenzáló adókedvezmény rendszerint elutasította.³⁶⁷ 1990 és 2005 között közel 100 esetben foglalkozott a tagállamok adójogszabályaival és hét eset kivételével megállapította az uniós szabadságok sérelmét.³⁶⁸ 2005 után a Bíróság óvatosabb megközelítést alkalmaz és hajlamos elfogadni az olyan tagállami érveket, mint az adócsalás elleni fellépés, az adórendszer kohéziója vagy az adóztatási jogkörök kiegyensúlyozott megosztása.³⁶⁹ Éppen ezért találó az a megállapítás, hogy a tagállamok ellenállása miatt a Bíróságra hárul a feladat, hogy az adóharmonizációt előmozdítsa. E tekintetben érdemes hangsúlyozni, hogy a Bíróság többször is hozott az elmúlt évtizedek során olyan ítéleteket, amelyek mérföldkőnek bizonyultak és meghatározták az uniós integráció későbbi sorsát.³⁷⁰ Alkalmas lehet tehát arra, hogy a pozitív harmonizáció alacsony fokából fakadó, a belső piac integritását veszélyeztető tagállami adórendelkezéseket fokozatosan kiküszöbölje. Ugyanis csak a Maastrichti Szerződés hatályba lépése óta átlagosan évi húsz ügyben hoz ítéletet. Mindazonáltal meg kell jegyeznünk, hogy ennek az útnak is vannak árnyoldalai. Egyrészt ez egy viszonylag lassú folyamat, hiszen egy-egy ügy akár évekig is eltarthat. Másrészt a Bíróság elé előzetes döntéshozatali vagy kötelezettségzegési eljárás formájában kerülhetnek ügyek, ami azt jelenti, hogy a későbbi ítéletek nagymértékben függenek a tagállami bíróságok és a Bizottság aktivizmusától is.³⁷¹ Előbbire jó példa, hogy egy 2005-ös adat szerint az az évi 39 folyó ügy közül 25 érkezett brit, holland és német bíróságoktól.³⁷² Hasonló jelenség figyelhető meg a 2007-2014-es időszak vonatkozásában is: itt a német, a belga és a holland bíróságok aktivizmusa szembetűnő.³⁷³ Harmadrészt a Bizottság sem támogatja túlzottan ezt az utat, amit jól mutat egy korábbi biztos véleménye is: „*Ezen destruktív folyamat helyett előnyben*

³⁶⁷Jacques MALHERBE-Philippe MALHERBE-Isabelle RICHELLE-Edoardo TRAVERSA: The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. *European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, April 2011.

<https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>, 19-21.

³⁶⁸ KAYE i. m. 1250-1251.

³⁶⁹ KAYE i. m. 1235.

³⁷⁰ Itt ismételtén érdemes utalnunk a *Costa v. ENEL* ügyre, melyben a Bíróság kimondta, hogy az uniós jog elsőbbséget élvez a tagállami joggal szemben. Erről bővebben lásd: C-6/64. sz. ügy *Flaminio Costa v E.N.E.L.* [ECLI:EU:C:1964:66].

³⁷¹ Az előzetes döntéshozatali eljárás részleteivel kapcsolatban lásd: Az Európai Unió Bírósága: Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan, HL L 380, 2019.11.8., 1-9. o. A Bizottság kötelezettségzegési eljárás indítására vonatkozó mérlegelési jogkörére pedig lásd például: C-329/88. sz. ügy Bizottság kontra Görögország [ECLI:EU:C:1989:618], a C-317/92. sz. ügy Bizottság kontra Németország [ECLI:EU:C:1994:212], a C-562/07. sz. ügy Bizottság kontra Spanyolország [ECLI:EU:C:2009:614].

³⁷² KAYE i. m. 1234-1236.

³⁷³ Ricardo García ANTÓN: The Preliminary Reference Procedure in the Field of Direct Taxation under the Constructive Cooperation: Challenging l’Horizontalité. https://www.uitgeverijparis.nl/scripts/read_article_pdf?id=1001249007, 91-92.

*részesítem azt az alternatívát, amikor a tagállamok és a Bizottság szorosan együttműködik. Ez pedig lehetőséget kínál bizottsági ajánlások, a kormányok között kötött magatartási kódexek, valamint a nemzeti jogokat harmonizáló irányelvek elfogadására”.*³⁷⁴ Ebből is látszik, hogy a Bizottság arra törekszik, hogy az adópolitika területén is ő határozza meg az irányvonalakat, noha ezen a területen lényegesen kevesebb a hatásköre. Ez viszont – ahogy majd látni fogjuk – előrevetítette, hogy lényegében véve nem fogja hosszútávon elfogadni azt a helyzetet, hogy a tagállamok ellenállása miatt nem lehet előrelépni a pozitív harmonizáció keretein belül. Várható volt tehát, hogy előbb-utóbb radikális lépésre szánja el magát. Addig azonban hosszú idő telt el. Az elkövetkezőkben ezt a folyamatot fogjuk röviden áttekinteni, utalva arra, hogy végül mi vezetett oda, hogy a Bizottság feladta a hagyományos utat.

E tekintetben célszerű a vizsgálódást a 90-es évek elején kezdeni, egészen pontosan a Ruding-jelentéssel (1992), amely három fázisból álló ütemtervet dolgozott ki a társasági adó reformjára. Ennek keretében többek között szorgalmazta a belső piac integritását veszélyeztető diszkriminatív adójogszabályok kivezetését, valamint 30-40%-os kulcsot javasolt és előírta a harmonizációban a szubszidiaritás elvének az alkalmazását.³⁷⁵ Ezenkívül javasolta a tagállamok által nyújtott kedvezmények átláthatóságát, közös adóegyezmény politikát, sőt a közös társasági adórendszer lehetőségét is felvetette.³⁷⁶ Habár a Bizottság a jelentésben foglaltakat ambiciózussága miatt elvetette,³⁷⁷ ettől kezdve fokozott érdeklődést kezdett mutatni a multinacionális vállalatok által folytatott adóoptimalizációs gyakorlatok iránt, amely a későbbiek folyamán tervezetekben is megnyilvánult. Először a soft law-jellegű megközelítést támogatva az ECOFIN 1998-as Magatartási Kódexében látta meg a lehetőségét annak, hogy a tagállamok által folytatott káros gyakorlatokat fokozatosan visszaszorítsa.³⁷⁸ A Kódex érdekessége, hogy nem jogi, hanem politikai kötőereje van, alapvetően a tagállamok önkéntes normakövető magatartásában bízik. Kimondja, hogy a káros adókedvezményeket a tagállamoknak 2003-ig ki kell vezetniük a jogrendjükből és újakat nem szabad bevezetniük. Ide elsősorban azon intézkedések tartoznak, amelyek jelentősen befolyásolják a vállalkozói döntéseket az Európai Unión belül pl: alacsonyabb adókulcsok alkalmazása a vállalatok meghatározott csoportjára, csak külföldiek által igénybevehető adókedvezmények, az adóhatóság eljárása nem transzparens. A Kódex nyomán felálló munkacsoport már 1999-ben

³⁷⁴ KAYE i. m. 1234-1236.

³⁷⁵ ERDŐS (2012) i. m. 262-263.

³⁷⁶ BÉKÉS (2019) i. m. 35.

³⁷⁷ KAYE i. m. 1237.

³⁷⁸ Julien PELLEFIGUE-William FINAN: European Commission Targets Member States' Tax Rulings as Prohibited State Aid: Where Will it Lead? *Deloitte*, 19 March 2018. <https://en.taj-strategie.fr/european-commission-targets-member-states-tax-rulings-prohibited-state-aid-will-lead>.

kiadta első jelentését, mely megállapította, hogy a tagállamok által biztosított 260 adókedvezmény közül 66 károsnak tekinthető. Emellett számos iránymutató feljegyzést is készített, mely a káros gyakorlatok felszámolását szorgalmazta.³⁷⁹ Szintén figyelemreméltó, hogy felhívták a figyelmet az állami támogatások és az adókedvezmények kapcsolatára: vagyis nemcsak beruházási adókedvezménnyel, hanem állami támogatással is előnybe lehet részesíteni a multinacionális vállalatokat. A dokumentum jelentőségét tovább növeli, hogy a tagjelölt országoknak teljesíteniük kell a benne foglalt követelményeket.³⁸⁰ Ugyanakkor a Kódex végül – a Bizottság szerint – nem váltotta be a hozzá fűzött reményeket, mivel a tagállamok továbbra is jogrendjükben tartották a belső piac integritását veszélyeztető káros adókedvezményeket.³⁸¹

Ezt követően a Bizottság taktikát váltott és a pozitív harmonizációval próbálkozott. Ennek során időről-időre megkísérelte a minősített többségi szavazást bevezetni az adópolitika területén, valamint a meglévő keretek között kívánt új jogszabályt alkotni. Előbbi kapcsán érdemes kiemelni, hogy már egy 2001-es bizottsági javaslatban³⁸² azt az álláspontot képviselte, hogy bizonyos adóügyi kérdésekben elkerülhetetlen a minősített többségi szavazásra való áttérés. Ráadásul azt is hozzátette, hogy az egyhangúság követelménye miatt a keleti bővítés (2004-es) után rendkívül nehéz lesz az egyes jogi aktusok elfogadása, éppen ezért a Közösségnek az alternatív eszközök alkalmazását is meg kellene fontolnia. Ez utóbbiak vonatkozásában a nem jogalkotási aktusokat, illetve a megerősített együttműködést emelte ki. Nem sokkal később az Európai Alkotmány előkészítésekor a Bizottság ismét felvetette,³⁸³ hogy az egyhangúság követelményét bizonyos adózási területeken felül kellene vizsgálni. Ennek kapcsán a belső piac működésével összefüggő adózást (pl: adóelkerülés és adócsalás elleni küzdelem, a vállalatok adóalapjához kapcsolódó intézkedések), valamint a környezetvédelmet ajánlotta a tagállamok figyelmébe. Azonban mindkét próbálkozás megbukott a tagállamok ellenállásán.

Ezzel szemben több eredményt ért el a másik úton. E téren – jóllehet nem minősül jogszabálynak – mindenképp meg kell említenünk a Kódexre hivatkozással 1998-ban kiadott Közleményét³⁸⁴, mely az adóintézkedések formájában megnyilvánuló tiltott állami

³⁷⁹ BÉKÉS (2019) i. m. 36-37.

³⁸⁰ ERDŐS (2012) i. m. 267.

³⁸¹ PELLEFIGUE-FINAN i. m.

³⁸² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead, OJ C 284, 10.10.2001., 6-19. o.

³⁸³ The intergovernmental conference of 2003-2004. *European Commission, Taxation and Customs Union*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting_en.

³⁸⁴ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, <https://eur-lex.europa.eu/legal->

támogatásokra vonatkozó szabályokat összegzi. Noha – ahogy azt korábban említettük – a Bíróság már a 70-es évekre kialakította az adóintézkedések állami támogatási értékelésének elvi alapjait, a Bizottság a 90-es évek közepéig elvétve vizsgált ilyen eseteket. Éppen ezért ez a dokumentum meghatározó jellegű, hiszen ezzel a Bizottság egyértelműsítette, hogy habár az adózás területén az adószuverenitás elve érvényesül, ez nem jelenti azt, hogy a tagállamoknak nem kellene tekintettel lenniük az uniós jog támasztotta követelményekre. A Közlemény ennek értelmében kimondja, hogy annak ellenére, hogy az EUMSZ 107. cikke explicite nem említi, a „bármilyen formában” kitétel az adóintézkedésekre is vonatkozik. Az egységes piac és a tőke mozgás liberalizációja megvalósulása indokolja az állami támogatások szigorúbb ellenőrzését, a dokumentum célja a bizottsági határozatok átláthatóságának és előreláthatóságának biztosítása. A Közlemény előrevetíti a tagállami adóintézkedések esetről-esetre történő vizsgálatát is. Ezt követően a tiltott állami támogatás kritériumait (elsősorban az előnyt és a szelektivitást) elemzi, melynek során külön kiemeli az állami támogatások és az általános intézkedések közötti különbséget, valamint a diszkrecionális hatósági gyakorlatot. Majd azt az eshetőséget taglalja, amikor a rendszer jellegével vagy általános felépítésével indokolható az adott intézkedés. Ennek kapcsán többek között felhívja arra a figyelmet, hogy az újraelosztási céllal bevezetett progresszív adók csak jövedelem vagy nyereségalapúak lehetnek. Mindazonáltal leszögezi, hogy nem korlátozza a tagállamok arra vonatkozó jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy azt célszerűnek vélik.

A dokumentum összességében véve egy új korszak kezdetét jelzi a bizottsági gyakorlatban, amelyet jól mutat az a tény is, hogy nem sokkal később, 2001 júliusában 15 tiltott állami támogatásra vonatkozó eljárást indít 12 tagállamban (többek között Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban) alkalmazott speciális adórezsimek ellen. Ezek döntően multinacionális vállalatoknak biztosítottak különböző adókedvezményeket. 2003 novemberében a 15 eljárásból 13-at megszüntetett, majd 2004-ben kiadott egy jelentést, melyben összegezte a tapasztalatait. Ebből kiderül, hogy a Bizottság alapvetően az uniós bírósági gyakorlat alapján folytatta le az eljárásokat és arra törekedett, hogy pontosítsa az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazását az adóintézkedésekre.³⁸⁵ Már ekkor

content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y1210%2801%29. 2016-ban a Bizottság egy újabb dokumentumot adott ki ebben a tárgyban: Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 2016/C 262/01, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN).

³⁸⁵ FORT i. m. 373.

nyilvánvalóvá vált tehát, hogy a Bizottság szükség esetén kész alternatív megoldásokban is gondolkodni.

Természetesen ezzel párhuzamosan, illetve ezt követően további lépéseket is tett a Bizottság az adópolitika területén. Ezek közül érdemes megemlíteni a 2001-es, Az adópolitikák az Európai Unióban c. Közleményét,³⁸⁶ melyben a belső piac működésének adójogi akadályainak lebontására törekedett. E tekintetben hangsúlyozta, hogy a korábbi időszakokhoz képest jelentősen megváltoztak a vállalkozásokat érintő gazdasági körülmények, amit többek között az elektronikus kereskedelem elterjedése, valamint a nagyvállalatok megerősödése is jól jelez. Ugyanakkor a vállalkozások életét nagymértékben megnehezítik az eltérő adórendszerek,³⁸⁷ amelynek következtében jelentős a különbség az effektív adóterhelésben³⁸⁸ (30%). Ez végső soron ahhoz vezet, hogy a befektetések legkedvezőbb feltételeket kínáló tagállamokba kerülnek, ami káros adóversenyt generálhat. Ezen a helyzeten egy uniós szinten előírt társasági adókulcs sokat segítené. Erre annál is inkább szükség lenne, mivel a 2004-ben bekövetkező keleti bővítéssel együtt már 25 tagállam adórendszereit kell összehangolni, ráadásul az új tagállamok kifejezetten érdekeltek az adóversenyben. A Bizottság szerint a megoldást egy kétfázisú stratégia jelenthetné, melynek keretében először a legsürgetőbb problémákra célzott intézkedéseket kell hozni,³⁸⁹ majd ezt követően átfogó szabályozást kell kidolgozni, mely a közös konszolidált társasági adóalapban öltene testet. 2003-ban a Bizottság újabb közleményt adott ki,³⁹⁰ melyben hangsúlyozta, hogy a célzott intézkedéseken túl meg kell valósítani a közös konszolidált társasági adóalapot, mivel csak ezzel az eszközzel lehet az adójogi akadályokat lebontani. E tekintetben ugyanakkor megállapította, hogy csökkent a tagállamok hajlandósága. Éppen ezért figyelmeztette a tagállamokat, hogy ennek hiányában egyre több vizsgálattal és perrel kell szembenéznük. Ebben a közleményben is jelezte a Bizottság, hogy az Anya- és leányvállalati, valamint a Fúziós irányelvek módosítása szükséges, amelyekre javaslatokat is

³⁸⁶ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead. HL C 284, 2001.10.10., 6-19. o.

³⁸⁷ E tekintetben a Bizottság számos akadályt azonosított, a legfontosabbak: a tagállamok közötti fizetések forrásadó-kötelezettsége, veszteségelhatárolás kérdésköre, határon átnyúló reorganizáció, kettős adóztatási egyezmények, elfogultság a belföldi beruházások javára.

³⁸⁸ Az effektív adóterhelés a jövedelem azon részét jelenti, amelyet egy személy vagy vállalat fizet az adókedvezmények, például jóváírások, levonások és mentességek elszámolása után.

³⁸⁹ E tekintetben a Bizottság felülvizsgálta a korábban már említett Anya- és leányvállalati, valamint a Fúziós irányelveket, törekszik az adójoggal kapcsolatos bírósági ítéletek összefoglalására, továbbá javasolta egy munkacsoport felállítását közös irányelvek kidolgozására a transzferár-rendelkezések értelmezése vonatkozásában.

³⁹⁰ Communication from the Commission to the Council, the European Union and the Economic and Social Committee – An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges. Commission of the European Communities, Brussels, 2003, COM(2003)726.

benyújtott (ezek később elfogadásra is kerültek). Hangsúlyozta továbbá, hogy a külföldi leányvállalatok esetében el kellene ismerni a veszteségeket, mivel ez jelentős akadályt képez a határon átnyúló tevékenységeknek (ezt a tagállamok nem támogatták).

A fentiekon túlmenően a Bizottság a 2000-es években a társasági adóztatás más területeivel is foglalkozott, úgy, mint az exit adózás harmonizációja, adóelkerülés-ellenes szabályok, agresszív adótervezés vagy az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem.³⁹¹ Emellett pénzügyi tranzakciós adó bevezetésére is nyújtott be irányelv javaslatot 2011-ben,³⁹² azonban – ahogy láthattuk – még megerősített együttműködés keretében sem sikerült előrelépni a kérdésben.

Ugyanakkor az – egyik – döntő lökést nem ezek, hanem a közös konszolidált társasági adóalap megvalósításával kapcsolatban elszenvedett kudarc adta. Az alfejezet végén ezért ezt a kezdeményezést tekintjük át röviden, majd az eddigieket összegezve rávilágítunk arra, hogy ténylegesen mi vezetett ahhoz, hogy a Bizottság az állami támogatások útján való fellépés felé forduljon.

E tekintetben érdemes megjegyeznünk, hogy a Bizottság már 2001 óta aktívan foglalkozik a közös konszolidált társasági adóalappal, azonban csak 2011-ben nyújtott be konkrét irányelvre vonatkozó javaslatot.³⁹³ A lépés háttérében az áll, hogy az Európai Unióban tevékenykedő vállalkozásoknak jelentős költséget és adminisztratív terhet jelent az a gyakorlat, hogy külön-külön ki kell számolniuk a társasági adóalapot azon tagállamok esetén, ahol tevékenységet folytatnak. Ráadásul az is komoly akadályt képez, hogy az anyavállalat által az egyik tagállamban beszedett nyereség nem fedezi a másik tagállamban lévő leányvállalat veszteségeit. A probléma megoldása érdekében a Bizottság adószakértőkből álló munkacsoportot hozott létre, amelybe valamennyi tagállam delegálta a képviselőjét és hosszú évek munkája nyomán végül 2011-ben megszületett a javaslat.³⁹⁴ Ez egy rendkívül ambiciózus tervet takart, hiszen elfogadása esetén lényegében véve feleslegessé tenné az anya- és leányvállalatok között alkalmazott, a szokásos piaci ár elvén alapuló, transzferárazást.³⁹⁵ Ugyanis egy sajátos allokációs technikát vezetne be, melynek értelmében az adóalap számításának a módja minden tagállamban azonos módon zajlana. Vállalatcsoportok esetében az egyes tagok adóalapját összeszámítanák, majd azokban a

³⁹¹ BÉKÉS (2019) i. m. 38-45., illetve 48-50.

³⁹² Javaslat a Tanács irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1-33. o.

³⁹³ Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.

³⁹⁴ KAYE i. m. 1245-1246.

³⁹⁵ PELLEFIGUE-FINAN i. m.

tagállamokban, ahol tevékenységet végeznek, megosztanak közöttük. Ennek során az értékesítés volumenét, a munkavállalók számát és az utánuk fizetett járulékok összegét, valamint az eszközök értékét vennék figyelembe. A tagállamok a hozzájuk allokált részre vetnék ki az adókulcsukat, vagyis a tervezet nem irányozza elő az adókulcsok harmonizációját. A javaslat komoly előnye, hogy az érintett vállalatoknak nem kellene minden érintett tagállamban adóbevallást benyújtani, hanem elegendő lenne azt csoportszinten megtenni az anyavállalat székhelye szerint illetékes adóhatóság előtt.³⁹⁶ Továbbá az adminisztratív kiadásokat 7 százalékkal, míg egy másik tagállamban létesítendő leányvállalat költségeit több mint 60%-kal csökkentené.³⁹⁷ A vállalatok számára szintén kedvező, hogy mérettől függetlenül valamennyiük számára elérhető ez a lehetőség és opcionális.³⁹⁸ Makrogazdasági szinten pedig azt eredményezné a javaslat, hogy a vállalatok nyereségük keletkezésével arányosan vennék ki a részesedésüket a közteherviselésből, továbbá hosszútávon az uniós beruházásokat 3,4%-kal növelné, míg az uniós GDP növekedését 1,2%-kal gyorsítaná.³⁹⁹ Ugyanakkor viszont a szabályok nemcsak az uniós vállalkozásokra, hanem azon harmadik országok részlegeire is alkalmazandók lennének, amelyek az Európai Unió területén találhatóak. Ezt pedig a kritikusok szerint nehéz lenne a gyakorlatban megvalósítani.⁴⁰⁰ További problémát jelentene, hogy az opcionális jelleg miatt tagállamok egy része az adóbevételek csökkenésével számolhatna.⁴⁰¹ Ezek ellenére kezdetben volt arra remény, hogy egy pár éven belül a szabályozást elfogadják, azonban a gazdasági válság miatti nehézségek éppen ebben az időszakban tetőztek, ami végül odavezetett, hogy nem maradt elegendő tagállam a Tanácsban, amely támogatta volna a javaslatot.⁴⁰² Ezt követően több évre feledésbe merült a tervezet, amit majd csak 2016-ban vesz újra elő a Bizottság, de ez már egy másik történet.

A Bizottság tehát ismételten szembesülni volt kénytelen azzal, hogy az adópolitika területén – különösen a közvetlen adók esetében – rendkívül nehéz az előrehaladás a pozitív harmonizációs úton a tagállamok ellenállása miatt, így továbbra is kiemelt szerep hárul a Bíróságra, hogy ítéleteivel formálja ezt a területet. Nyilvánvalóvá vált többek között, hogy:

³⁹⁶ BÉKÉS (2019) i. m. 46-48.

³⁹⁷ KAYE i. m. 1246.

³⁹⁸ CHELYADINA i. m. 11-13.

³⁹⁹ A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 4-5.

⁴⁰⁰ KAYE i. m. 1247-1249.

⁴⁰¹ CHELYADINA i. m. 13.

⁴⁰² CHELYADINA i. m. 13-16.

- a tagállamok ragaszkodnak az egyhangúság követelményéhez a jogalkotási eljárás során és elutasítják a minősített többségi szavazásra való áttérést (holott számos esetben ezzel a saját mozgásterüket korlátozzák),⁴⁰³
- az egyhangúság követelménye miatt viszont akár egyetlen tagállam is megakaszthat egy kezdeményezést, amellyel hosszú évek munkája veszhet kárba,
- ugyanakkor a tagállamok hiába vállalták a jogi kötőerővel nem rendelkező Magatartási Kódexben foglaltak teljesítését, a belső piac integritását fenyegető káros gyakorlatokat nem sikerült teljesen kiküszöbölni, mivel a tagállamok egy jelentős része ebben érdekelt (gondoljunk csak a multinacionális vállalatoknak nyújtott különböző adókedvezményekre),
- e tekintetben annak sem volt fogantója, hogy a Bizottság egy, az adóintézkedések és az állami támogatások kapcsolatát elemző, Közleményben sietett a tagállamok segítségére, melynek alapján már 2001-ben egyértelműsítette, hogy szükség esetén kész ezen az úton is fellépni a káros gyakorlatok ellen,
- a negatív harmonizáció terén – köszönhetően a Bíróság jogfejlesztő tevékenységének – habár jelentős az előrehaladás, azonban ez a folyamat lassú és az ítéletek csak aszimmetrikusan érvényesülhetnek (mivel vitatott, hogy az egyik tagállam adójogát érintő döntés mennyiben értelmezhető egy másikra).⁴⁰⁴

Mindezek fényében a Bizottság fokozatosan belátta, hogy a hagyományos út nem járható és elkezdett gondolkodni az alternatív megoldásokon, köztük az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazásán. Azonban önmagában véve ez a kudarc nem lett volna elegendő ahhoz, hogy ezt az utat válassza, ahhoz más tényezők is hozzájárultak. Az elkövetkezőkben ezeket fogjuk áttekinteni, elsőként a közvélemény nyomásával kezdve.

⁴⁰³ Hiába biztosítja az egyhangúság követelménye azt, hogy minden tagállam megvédheti az érdekeit, ugyanis a későbbiek során ez bizonyos esetekben akadályt is képezhet pl: az érintett tagállamban megváltozik a politikai felfogás, ugyanakkor a többi tagállam nem járul hozzá a konkrét jogszabály módosításához. Emiatt viszont összességében a tagállamok tartanak a nagy uniós reformoktól és inkább a legkisebb közös nevező elérésére törekszenek. Erről részletesen lásd: JAAKKOLA i. m. 675-677.

⁴⁰⁴ BÉKÉS (2019) 42-43.

5.2. Közvélemény nyomása

Az előbbi alfejezetet azzal fejeztük be, hogy a pozitív harmonizációs folyamat nehézségei jelentős hatást gyakoroltak arra, hogy a Bizottság alternatív megoldásokon kezdjen el gondolkodni. Azonban ez még önmagában nem vezetett volna oda szükségszerűen, hogy az állami támogatások jogára támaszkodva lépjen fel a tagállamok káros adóügyi gyakorlataival szemben. Ehhez ugyanis más tényezők is kellettek. Ezek közül talán az egyik legfontosabb a közvélemény fokozódó nyomása volt. Ezt a szempontot hajlamosak vagyunk alulértékelni, de ahogy azt a Bizottság egy viszonylag friss dokumentuma is kiemeli, ennek döntő szerepe volt abban, hogy az uniós jogalkotás végül elmozduljon a korábbi évek holtpontjáról.⁴⁰⁵ Hiszen a tagállamokon is fokozatosan egyre nagyobb lett a nyomás, hogy – félretéve az egyéni preferenciális érdekeiket – közösen cselekedjenek. Ugyanakkor 2013-2014 idején erről még nem igazán volt szó, mivel ekkor még nagyon erős volt a tagállami ellenállás és – különösen a preferenciális adórezsimeket működtető országok – meg tudták akadályozni az uniós adópolitika területén az előrelépést. Mindezek ellenére ez az az időszak, amikor a Bizottság egyre inkább azt érzékeli, hogy ha figyelmen kívül hagyja a közvéleményben uralkodóvá váló, a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait elítélő hangulatot, akkor az hosszú távon nemcsak a belső piacot, hanem akár magát az európai integrációt is veszélyeztetheti. Különösen akkor került kényelmetlen helyzetbe a Bizottság, amikor többek között az aktivisták (pl: Oknyomozó Újságírók Nemzetközi Szövetsége – ICIJ) munkásságának köszönhetően a nemzetközi sajtó címlapon hozta le az adóügyi botrányokat (Offshore Leaks, LuxLeaks), rávilágítva ezzel arra a tényre, hogy nemcsak a multinacionális vállalatok egyoldalú akcióiról van szó, hanem arról is, hogy egyes uniós tagállamok változatos adókedvezményeket biztosítanak ezeknek a vállalatoknak. Ez pedig azon túl, hogy eurómilliárdokban mérhető veszteségeket okoz éves szinten a többi tagállamnak, súlyos társadalmi feszültségekkel is járt egy olyan időszakban, amikor még egyes tagállamok a gazdasági válság utóhatásaival küzdöttek. Jelen fejezetben röviden ennek hátterét, valamint részleteit fogjuk megvizsgálni, utalva arra, hogy ennek nyomán egy olyan változás állt be a Bizottság felfogásában, ami további érvet szolgáltatott számára az alternatív megoldásnak számító állami támogatások útján való fellépéshez.

⁴⁰⁵ A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o. 6-7.

Először is fontosnak tartjuk ismételtlen leszögezni, hogy a különböző adóelkerülési technikák hivatalosan nem minősülnek jogellenesnek.⁴⁰⁶ A kontinentális és angolszász jogrendszerekben (USA, Nagy-Britannia, Kanada, Ausztrália) egyaránt több bírósági ítélet is precedensértékkel kimondta,⁴⁰⁷ hogy az adófizető nem kötelezhető arra, hogy – az Államkincstár érdekeit szem előtt tartva – több adót fizessen be, mint amennyi a jogszabályok szerint minimálisan szükséges. A multinacionális vállalatok tulajdonképpen erre az elvre hivatkoznak, amikor a különböző adóelkerülési gyakorlataik révén minimálisra csökkentik egy-egy országban az adófizetési kötelezettségüket. Azonban apránként mégis az a nézet terjedt el a társadalmakban, hogy ezek a vállalatok indokolatlan előnyre tesznek szert, amivel megsértik az igazságos adózás elvét.

Ennek háttérében az áll, hogy napjainkban elmosódott a határvonal a büntetőjogi jogkövetkezményekkel járó adókijátszás és a jogi kiskapukat kihasználó adóelkerülés között. Egyesek például azzal érvelnek, hogy mindkét tevékenység elítélendő, mivel csökkenti az államok költségvetési bevételeit, amelyeket ennek hiányában más célokra, többek között szociális célokra is fordíthatnának. Emellett arra is utalnak, hogy az adóelkerülés esetén az adózó csak a jogszabály betűjét és nem a szellemét követi, amellyel aláássa az adórendszer integritását.⁴⁰⁸ A szilárd jogi szempontú minősítés helyét tehát egyre inkább a moralitás vette át, amelyben a média, valamint a különböző aktivisták (pl: Oknyomozó Újságírók Nemzetközi Szövetsége – ICIJ, Tax Justice Network, Oxfam) döntő szerepet játszottak.⁴⁰⁹ Ugyanis tevékenységüknek köszönhetően az állampolgárok képet kaphattak arról, hogy a multinacionális vállalatok változatos eszközöket használnak annak érdekében, hogy adófizetési kötelezettségüket minimálisra szorítsák vissza, amivel dollármilliárdokban mérhető veszteséget okoznak a nemzeti költségvetéseknek, amelyet az átlagpolgároknak kell megfizetniük.⁴¹⁰ Ennek során számos cikk jelent meg az Apple, a Google vagy a Starbucks gyakorlatairól, hogy csak a legnagyobbakat emeljük ki. Ezek viszont komoly károkat tudnak okozni a cégnek, sokszor nagyobb, mintha konkrét büntetést kaptak volna. Hiszen a

⁴⁰⁶ Ezt a kérdést korábban részletesen tárgyaltuk a „Fogalmi elhatárolás: az adótervezés, adóelkerülés és adókijátszás közötti különbség” c. alfejezetben.

⁴⁰⁷ Ennek kapcsán lásd például: *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934); *Duke of Westminster v. IRC*, [1936] 19 D.T.C. 490, 520 (Can.), Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete, 17/2019. (V. 30.) AB határozat, 83. pont.

⁴⁰⁸ Kalmen DATT: To shame or not to shame: That is the question. *eJournal of Tax Research*, vol. 14., no. 2. (2016) 487-488.

⁴⁰⁹ CHRISTIANS (2017) i. m. 5-21. A kulcsszereplőkkel kapcsolatos áttekintő táblázatot lásd: Maya FORSTATER-Rasmus Corlin CHRISTENSEN: New Players, New Game: The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues. *European Tax Policy Forum Research Paper*, September 2017. https://etpf.org/files/ETPF_Paper_-_Forstater_and_Christensen_Final.pdf, 13-14.

⁴¹⁰ Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 17.

hírnéven eset csorbán túl az ilyen jellegű vádak befolyásolják az ügyfelekkel, a beszállítókkal és más érdekeltekkel való kapcsolatot is, amire egy bíróság önmagában véve nem lenne képes. E tekintetben elegendő utalni arra, hogy napjainkban az állampolgárok előszeretettel használják a közösségi médiát, ahol rendszeresen hangot adnak a nagyvállalatok adóelkerülő magatartásával kapcsolatos ellenérzéseiknek, ami többek között a gazdasági válságot követő megszorító intézkedések utóhatásaira is visszavezethető.⁴¹¹ Ráadásul előfordulhat, hogy a leleplező cikket követően az érintett cég még bírságot is kap a hatóságoktól, melynek nyomán tulajdonképpen kétszeresen fizeti meg azt, hogy különböző technikák segítségével – legálisan – csökkentette az adófizetési kötelezettségét. Habár az aktivisták és a média ezen gyakorlatát több szakértő is – elsősorban a jogi kategóriák helyett használt meglehetősen tág értelemmel bíráló moralitás miatt – kritizálja,⁴¹² ennek ellenére ez komoly nyomást tud helyezni az adott multinacionális vállalatra, amelynek valamiképpen reagálnia kell a „vádakra”. Nem teheti ugyanis azt meg, hogy ezeket figyelmen kívül hagyja: e tekintetben elsősorban tanácsadóira és a saját médiájára támaszkodhat. Például a Starbucks a folyamatos kritikák miatt 2013-ban lemondott arról, hogy éljen az adólevonás lehetőségével, melynek következtében abban, valamint a következő évben 10 millió fonttal több társasági adót fizetett be.⁴¹³ Azonban számos esetben ez a megoldás sem szünteti meg a problémát, mivel az lényegében véve abból fakad, hogy az adott vállalat a jogi kiskapukat kihasználva fizet lényegesen kevesebb adót, s e tekintetben nem jelent érdemi változást az, ha időnként – részben – lemond erről a gyakorlatáról. Ezt jól szemlélteti a Google esete, amely a jelentős egyesült királyságbeli bevételei ellenére keveset adózott az országban. Ez ellen a gyakorlat ellen pedig a médiában valóságos kampány indult meg. A Telegraph 2013. január 2-án lehozta,⁴¹⁴ hogy a vállalat 2012-ben 1 millió fonttal kevesebbet fizetett be az államkasszába, amellyel megfelelt a 2011-es adófizetési kötelezettségét. Az újság szerint ez elsődlegesen annak köszönhető, hogy a Google adóelkerülési technikákkal él Bermudát felhasználva. A hírt a többi sajtótermék, valamint a politikusok is felkapták, olyannyira, hogy az év júniusában már arról írtak a lapok, hogy a vállalat hírneve komolyan megrendült az országban. Habár azt hangoztatták, hogy a

⁴¹¹ Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 17.

⁴¹² Ezzel kapcsolatban lásd például: Joshua D. BLANK: What’s Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse. *Tax Law Review*, vol. 62. (2009) 576-591., Allison CHRISTIANS: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. *Washington University Journal of Law & Policy*, vol. 44., no. 1. (2014) 46-52.

⁴¹³ Erről részletesen lásd: Terry MACALLISTER: Starbucks pays corporation tax in UK for first time in five years. *The Guardian*, 24 June 2013. <http://www.theguardian.com/business/2013/jun/23/starbucks-pays-corporation-tax>.

⁴¹⁴ Erről részletesen lásd: Matt WARMAN: Google’s £6 billion Bermuda tax shelter. *The Telegraph*, 2 January, 2013. <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9775216/Googles-6billion-Bermuda-tax-shelter.html>.

jogszabályokat betartva járnak el, 2014 januárjában a *The Times* arról számolt be,⁴¹⁵ hogy a vállalat a 2012-es 889 millió fontos nyeresége után potenciálisan 213 millió fontos adófizetési kötelezettsége keletkezett, ennek ellenére viszont csak 11,6 millió fontot adóztak. Tovább nehezítette a helyzetet, hogy a vállalat ellen már 2010 óta vizsgálat folyt, melynek végén 24 millió fontot kellett befizetnie az államkincstárba. Nem véletlen, hogy egyes politikusok ezt a gyakorlatot erkölcsstelennek nevezték, noha elismerték, hogy ez nem minősül jogellenesnek. A társadalmi nyomás pedig olyan mértékű volt, hogy 2016-ban a vállalat megállapodott a brit adóhatósággal, hogy 130 millió fontot fizet be, mint elmaradt adót.⁴¹⁶ Noha a média kezdetben üdvözölte a megállapodást, hamar az vált az uralkodó állásponttá a közéletben,⁴¹⁷ hogy tulajdonképpen még így is a Google járt jól pl: egy brit munkáspárti politikus titkos megállapodást emlegetett a hatóság és a vállalat között.⁴¹⁸ Ez az eset is arra mutat rá, hogy a 2010-es években a társadalom rendkívül fogékonyra vált az ilyen ügyek tekintetében, köszönhetően a médiának, amelyet fokozatosan a politikusok is egyre inkább igyekeztek kihasználni. Mindez viszont a vállalatok számára súlyos reputációs kárral a járt, amit tovább súlyosbít az is, hogy hiába próbálták bizonygatni, hogy a hatályos jogszabályok alapján járnak el vagy fizetnek be „önkéntesen” több adót, érdemben nem tudták maguk számára kedvezően befolyásolni a közvéleményt. Utóbbi ugyanis azt várta el, hogy a multinacionális vállalatok is eleget tesznek a tisztességes adózás követelményének és felhagynak a különböző adóelkerülési technikák alkalmazásával. Azonban ennek az elvnek az előbbiek nem voltak hajlandók megfelelni, noha ezek a kikényszerített pluszbefizetések számos alkalommal – mivel az anyaország azokat nem tekintette adófizetési kötelezettség teljesítésének – vezettek kettős adóztatáshoz is.⁴¹⁹

Habár a média és az aktivisták célkeresztjében elsődlegesen a multinacionális vállalatok voltak, néhány ország sem érezhette magát biztonságban. Ugyanis számos cikk, jelentés arról is beszámolt, hogy egyes országok (köztük uniós tagállamok is!) előszeretettel biztosítanak különböző kedvezményeket a multinacionális vállalatoknak. Ennek kapcsán érdemes

⁴¹⁵ Erről részletesen lásd: Dipesh GADHER-Simon DUKE: British hit Google with \$44m backdated tax bill. *The Times*, 6 January 2014, as cited by *The Australian*. <http://www.theaustralian.com.au/news/world/british-hit-google-with-44m-backdated-tax-bill/story-fnb64oi6-1226795373948#>.

⁴¹⁶ Erről részletesen lásd: Google agrees to pay Britain 130 million pounds in back taxes, Opposition label figure 'derisory'. *ABC News online*, updated 24 January 2016. <http://www.abc.net.au/news/2016-01-24/google-agrees-to-pay-back-taxes-to-britain/7110044>.

⁴¹⁷ Ennek kapcsán lásd például: Google tax deal under fire as it emerges figure included share options scheme. *The Guardian*, 4 February 2016. <http://www.theguardian.com/technology/2016/feb/04/google-uk-tax-deal-share-options-scheme>.

⁴¹⁸ DATT i. m. 488-505.

⁴¹⁹ Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 17.

visszautalnunk arra a korábban említett tényre, hogy a nemzetközi szakirodalomban több uniós tagállamot is adóparadicsomnak tartanak, annak ellenére, hogy a hivatalos listákon nem szerepelnek. Például idesorolják Hollandiát és Írországot is, amelyek preferenciális adórezsimjeik révén igen komoly mértékű társasági adóbevételhez jutnak (csak 2016-ban 7, illetve 5 milliárd euró) más tagállamok kárára.⁴²⁰ Ezek után nem meglepő, hogy 2016-ban az 500 legnagyobb amerikai nagyvállalat több mint felének Hollandiában volt leányvállalata, de Írország sem panaszkodhatott e téren (Apple, Google).⁴²¹ Ráadásul ebből kifolyólag a multinacionális vállalatok olyan erős befolyásra tettek szert, hogy el tudták érni, hogy ezek az országok – úgymond – fellépjenek az érdekükben a nemzetközi porondon is.⁴²² Ugyanakkor nemcsak az ezeket taglaló cikkek, jelentések miatt aggódhattak ezek a tagállamok, hanem az aktivisták – különösen az ICIJ – aktivizmusa miatt is, mivel utóbbiak munkássága révén több adóügyi botrány is kirobbant, amely a multinacionális vállalatok mellett súlyosan érintette a preferenciális adórezsimeket működtető országokat is, jelentősen rombolva a megítélésüket. Hiszen az állampolgárok – köszönhetően a folyamatos adóelkerüléssel kapcsolatos információknak – rendkívül kritikusan reagáltak ezekre a leleplezésekre.⁴²³ E tekintetben az első mérföldkövet a 2013-ban kitört Offshore Leaks botrány jelentette, amely megalapozta a következő évek kiszivárogtatásait is.⁴²⁴ Ebben a projektben 58 országból 112 oknyomozó újságíró vett részt, melynek során 15 hónap alatt 2,5 millió rekordnyi adatot gyűjtöttek össze fedőcégekről, offshore számlákról, valamint gyanús pénzügyi megállapodásokról az elmúlt 30 évből. A kiszivárogtatás jelentőségét tovább növeli, hogy olyan nagy médiumok munkatársai vettek benne részt, mint BBC, Le Monde, Guardian vagy a Washington Post, valamint több mint 130 ezer nevet hoztak nyilvánosságra, akik vagyontukat adóparadicsomokban parkoltatták. Ennek következtében számos híres személyiség, köztük politikusok kerültek nehéz helyzetbe, úgy, mint Mihail Fridman orosz oligarha, Imee Marcos, a Fülöp-szigeteki Ilocos Norte tartomány kormányzója vagy az azerbajdzsáni elnök (Ilham Aliyev) lányai. A kirobbant botrány ráadásul fokozta a korábban már adócsalást beismerő pénzügyminisztere nyomán megrendült francia kormány iránti bizalmatlanságot, valamint ennek volt köszönhető, hogy 2014-ben Kína olyan országok mögé került a korrupció érzékelési indexen, mint Zambia vagy a Libéria. Azonban nemcsak negatív események fűződnek az Offshore Leaks, mivel az

⁴²⁰ SAWULSKI i. m. 13-17.

⁴²¹ PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 8-11.

⁴²² Ezzel kapcsolatban lásd az „Államok és a multinacionális vállalatok, avagy hogyan segítik elő egyes – köztük uniós tagállamok – országok a multinacionális vállalatok adóelkerülését” c. fejezet - oldalát

⁴²³ Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>, 18.

⁴²⁴ FORSTATER-CHRISTENSEN i. m. 21.

oknyomozó újságírók kiszivároztatása nyomán az államok rákényszerültek arra, hogy fellépjenek az olyan gyakorlatok ellen, amelyek lehetővé tették a pénzek kimenekítését az adóparadicsomokba. Ennek kapcsán külön ki kell emelnünk a 2014-es berlini adóügyi konferenciát, ahol 51 ország megállapodott az adóügyi automatikus információcserében, továbbá az Európai Unióban elfogadott DAC II. irányelvet, amely a Közigazgatási irányelvbe ülteti át azt a szabályozást, hogy az adóhatóságok automatikus információcsere útján – függetlenül az országhatároktól – bankszámla adatokat cseréljenek egymással nemcsak magánszemélyek, hanem jogi személyek esetében is. Nem véletlen tehát, hogy az OECD adópolitikai részlegének vezetője, Pascal Saint-Amans egyenesen úgy fogalmazott, hogy ez a kezdete a banktitok megszüntetésének.⁴²⁵ Habár jól láthatóan alapvető változásokat indított el, mindazonáltal közvetlenül nem az Offshore Leaks, hanem a LuxLeaks járult hozzá döntő mértékben ahhoz, hogy a Bizottság érdemi lépésre szánja el magát a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatával szemben. Ennek háttérében az áll, hogy ez a botrány az Európai Unió egyik alapító tagját, Luxemburgot érte, amely az üzleti világban régóta egy kiemelt befektetési célpontnak, pénzügyi központnak számít. Noha a nemzetközi szakirodalomban többen is adóparadicsomként tartják számon az országot a preferenciális adórezsimje miatt, sokáig el tudta kerülni a kritikákat, mivel az európai gazdasági elitnek – köszönhetően annak, hogy a pénzügyi szektor teljesen összefonódott a politikai szférával – érdeke fűződött ezen állapot fenntartásához. Nem meglepő tehát, hogy az ország hosszú éveken át ellenállt a transzparencia kezdeményezéseknek, valamint fellépett az adóelkerülési gyakorlatokat felszámolni kívánó uniós és nemzetközi törekvésekkel szemben is.⁴²⁶ Az ICIJ kiszivároztatása tulajdonképpen ezt a nimbuszt rombolta le, mivel a nyilvánosságra került adatok rávilágítottak arra, hogy a luxemburgi vezetés titkos megállapodások keretében óriási kedvezményeket biztosított a multinacionális vállalatoknak. A botrány 2014 novemberében robbant ki, amikor az oknyomozó újságírók több ezer dokumentumot tettek közé. Ez több mint 500 titkos megállapodásról rántotta le a leplet, amelyet 340 céggel kötöttek a hatóságok 2002 és 2010 között. Ebben a folyamatban elsősorban a Price Waterhouse Coopers nevű

⁴²⁵ Erről részletesen lásd: Marc PITZKE: Vast Web of Tax Evasion Exposed. *Der Spiegel*, 04.04.2013. <https://www.spiegel.de/international/business/icij-journalists-expose-mass-web-of-global-tax-evasion-a-892505.html>, Marina Walker GUEVARA: ICIJ Releases Offshore Leaks Database Revealing Names Behind Secret Companies, Trusts. *International Consortium of Investigative Journalists*, June 12, 2013. https://www.icij.org/investigations/offshore/icij-releases-offshore-leaks-database-revealing-names-behind-secret-companies-trusts/#_ga=2.103463808.1639271375.1518453886-752416339.1518453886/, illetve Kimberley PORTEOUS-Michael HUDSON-Sasha CHAVKIN-Mar CABRA-Emily MENKES-Marina Walker GUEVARA-Hamish BOLAND-RUDDER: Release of offshore records draws worldwide response. *International Consortium of Investigative Journalists*, April 5, 2013. <https://www.icij.org/inside-icij/2013/04/release-offshore-records-draws-worldwide-response/>.

⁴²⁶ Erről részletesen lásd: WÁGNER (2019a) i. m. 190-193.

könyvvizsgáló cég működött közre, melynek szolgáltatásait olyan vállalatok vették igénybe, mint az Amazon, a FedEx, a Pepsi, az Ikea, a Deutsche Bank vagy az AIG. Ennek segítségével lehetővé vált számukra, hogy kevesebb mint 1%-os effektív társasági adókulccsal adózzanak. Ráadásul a legtöbb vállalatnak nem vagy alig volt tevékenysége az országban.⁴²⁷ A média hamar felkapta az esetet, ami meglehetősen kellemetlen volt az éppen a hivatali idejét megkezdő új bizottsági elnöknek, Jean-Claude Junckernek.⁴²⁸ A médiában többen is lemondását követelték, amelyhez európai parlamenti képviselők is csatlakoztak.⁴²⁹ Még bizalmatlansági indítványt is benyújtottak a Bizottság ellen, azonban nem jött össze a kellő szavazatszám az Európai Parlamentben. Ez azonban közel sem jelentette azt, hogy a botrány utóhatásaival a továbbiakban ne kellett volna számolnia. Ugyanis hiába állította, hogy Luxemburg nem minősül adóparadicsomnak, a közvéleményben megerősödött az a vélekedés, hogy a multinacionális vállalatok az uniós tagállamokban is szabadon gyakorolhatják az adóelkerülési technikáikat, esetenként még a kormányokkal is együttműködve. Éppen ezért 2015 szeptemberében is nehéz pillanatokot kellett átélnie az Európai Parlament adózást vizsgáló bizottsága előtt.⁴³⁰ Ugyanakkor ezeknél sokkal fontosabb, hogy mindezek nyomán egyre inkább elkerülhetetlenné vált az uniós szintű fellépés az adóelkerülés problematikájával szemben. Ennek jegyében került felállításra 2015 elején az Európai Parlament keretein belül a tagállamok adóügyi megállapodásait vizsgáló speciális bizottság, melyet a képviselők elsöprő többségben szavaztak meg,⁴³¹ továbbá elfogadták a korábban már említett DAC II. irányelvet. Ezeket a következő években további állásfoglalások és jogalkotási lépések követték, melyekre a későbbiek során majd részletesen is kitérünk.

Összességében véve láthattuk, hogy a 2010-es években a média, valamint az aktivisták az egyes kiszivárogtatásokkal, valamint a folyamatosan negatív hangvételű cikkekkel sikeresen tematizálták a gazdasági válság utóhatásait megszenvedő közvéleményt, amely rendkívül kritikussá vált a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatokkal

⁴²⁷ William E. BUZENBERG: Anatomy of a Global Investigation: Collaborative, Data-Driven, Without Borders. *Shorenstein Center on Media, Politics and Public Policy*, July 6, 2015. <https://shorensteincenter.org/anatomy-of-a-global-investigation-william-buzenberg/>.

⁴²⁸ TROVATO i. m. 1–2.

⁴²⁹ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Juncker on 'LuxLeaks' critics. *Deutsche Welle*, 11/12/2014. <https://www.dw.com/en/luxleaks-juncker-answers-critics/a-18059092>, illetve Georgi GOTEV: Juncker breaks cover on Luxleaks. *Euractiv*, 2014. nov. 12. <https://www.euractiv.com/section/eu-priorities-2020/news/juncker-breaks-cover-on-luxleaks/>.

⁴³⁰ Ennek kapcsán lásd például: Jim BRUNSDEN: LuxLeaks: Luxembourg's response to an international tax scandal. *Financial Times*, June 23 2017. <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>, illetve Eric MAURICE: Juncker produces missing page on tax rulings. *EUobserver*, 30. SEP 2015. <https://euobserver.com/economic/130501>.

⁴³¹ Parliament sets up a special committee on tax rulings. *European Parliament*, Press releases, 12-02-2015. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20150206IPR21203/parliament-sets-up-a-special-committee-on-tax-rulings>.

szemben. Ez a hangulat pedig nemcsak találkozott a Bizottság hasonló jellegű törekvéseivel, hanem fokozatosan egyre nagyobb nyomást helyezett rá, hogy lépjen az ügyben. E tekintetben a LuxLeaks botrány volt az, amely felgyorsította ezeket a folyamatokat és az állami támogatások joga felé terelte a Bizottságot. Ugyanis a Bizottság a botrányt megelőzően néhány hónappal tiltott állami támogatásra hivatkozva vizsgálatot indított az Apple, a Starbucks, valamint a Fiat vállalatoknak biztosított előzetes ármegállapítási kérelmek (APA) vonatkozásában.⁴³² Az ekkor még váratlanul tűnő eljárások tehát hamar legitimációs alapot kaptak. 2014 októberében Joaquin Almunia versenyjogi biztos az Európai Unió éves versenyjogi konferenciáján hangsúlyozta, hogy az állami támogatások útján való fellépést az indokolja, hogy a tagállamok nemcsak direkt támogatásokkal, hanem titkos adómegállapodásokkal is torzíthatják a belső piacot, annak ellenére, hogy a tagállami hatóságok fő feladata az egyenlő versenyfeltételek biztosítása lenne.⁴³³ Ezt az irányvonalat az új versenyjogi biztos, Margarethe Vestager bejelentése is tovább erősítette. Hiszen – valószínűsíthetően a közvélemény nyomását is kihasználva – kijelentette, hogy kiszélesítik a megindult vizsgálatot: valamennyi tagállamtól információkat kérnek a 2010-2013 között kibocsátott feltételes adómegállapításokra vonatkozóan.⁴³⁴ Ezzel párhuzamosan a Bizottság felfogásában is változás állt be, mivel a korábban egyeduralkodónak számító piaci alapú megközelítést ekkora már kiegészítette a tisztességes adóztatásra irányadó alapelvekkel. Ez egy komoly irányváltásnak számít, ugyanis a Szerződések alapvetően nem tartalmazznak erre vonatkozóan rendelkezést, szemben a tagállami adórendszerekkel, ahol megjelennek költségvetési és redisztribúciós célok. Az uniós adójog elsődleges célja – az adószuverenitás elvének megfelelően – a tagállami adórendszerek harmonizációja, biztosítva ezzel a belső piac integritását. E tekintetben a vízvonal 2015 volt, mivel a Bizottság előtte szinte kizárólag a piaci alapú megközelítést alkalmazta, utána viszont egyre jobban támaszkodott a tisztességes adóztatással kapcsolatos alapelvekre, hivatkozva arra, hogy a tagállamok koordinálatlan intézkedései veszélyeztetik a belső piac integritását. Ebbe a sorba illeszkedik a multinacionális vállalatok ellen az állami támogatásokra vonatkozó szabályok útján való fellépés is, amelyet Margarethe Vestager egy 2016 szeptemberi beszéde is igazol. Ugyanis ebben külön kiemelte, hogy ez a módszer lehetővé teszi, hogy mindenki egyenlő eséllyel

⁴³² State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). European Commission, Press release, 11 June 2014. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_663.

⁴³³ Joaquin ALMUNIA: Trends and milestones in competition policy since 2010. *AmCham EU's 31st annual Competition Policy Conference*, 14 October 2014. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_14_689.

⁴³⁴ TROVATO i. m. 2.

induljon, ne csak a nagyvállalatok.⁴³⁵ Tulajdonképpen tehát ezekkel az eljárásokkal a Bizottság – a saját céljai mellett – megpróbálta a közvéleményben felgyülemlett feszültséget is csökkenteni, amire az állami támogatások joga alkalmas eszköznek látszott, hiszen – a hosszú ideje folytatott adóelkerülési gyakorlatok miatt – potenciálisan óriási összegeket lehet behajtani a legnagyobb multinacionális vállalatoktól. Természetesen – a pozitív harmonizáció nehézségei mellett – nemcsak a közvélemény nyomása vitte ebbe az irányba a Bizottságot, hanem több, kifejezetten gyakorlati ok is közrejátszott ebben. Az elkövetkezőkben ezekkel fogunk foglalkozni.

5.3. Amerikai cégek versenyelőnye, avagy adóelkerülési struktúrák virágzása néhány uniós tagállamban

Az eddigiek során elsősorban azokat az okokat tekintettük át, amelyek arra készítették a Bizottságot, hogy a hagyományos út helyett alternatív megoldásokat részesítsen előnyben. Ugyanakkor az ez irányú konkrét fellépéshez szükség volt még további, nagyon is gyakorlati szempontokra, melyek közül az amerikai cégek európai versenyelőnye kiemelkedik. Ennek hátterében az áll, hogy a Donald Trump amerikai elnök által 2017 decemberében bevezetett adóreform⁴³⁶ előtt az Amerikai Egyesült Államok adórendszere magas kulccsal (35%) az ún. világjövedelem adóztatásán alapult. Ez a gyakorlatban egyrészt azt eredményezte, hogy az amerikai cégek a külföldön realizált nyereségüket nem hozták haza, másrészt olyan országokban igyekeztek székhelyet létesíteni, ahol a társasági adók alacsonyok és lehetőségük volt különböző adóelkerülési technikákat is igénybe venniük. E tekintetben – noha az Európai Unió már régóta elítéli a káros adóversenyt – néhány uniós tagállam, elsősorban Luxemburg, Írország és Hollandia, kifejezetten alkalmas helyszínnek bizonyult, mivel ezek az országok már évtizedek óta arról voltak híresek, hogy változatos adókedvezményeket („*sweetheart deals*”) biztosítanak a multinacionális vállalatoknak. Ennek következtében a legnagyobb amerikai multinacionális vállalatok szinte alig adóztak ezekben a tagállamokban, dollármilliárdokat megtakarítva ezzel. Habár ez a gyakorlat hosszabb ideje már ismert volt a szakirodalomban, sokáig nem foglalkoztak vele érdemben politikai szinten. Azonban a 2010-es évek elején fokozatosan az érdeklődés középpontjába került, köszönhetően a korábban már

⁴³⁵ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Alice PIRLOT: The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*, vol. 48., no. 4. (2020) 402-415.

⁴³⁶ Erről részletesen lásd: CZOBOLY Gergely-CSABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 32. évf., 2018/4.

részletezett adóbostrányoknak, valamint a gazdasági válság miatt bevezetett megszorító intézkedéseknek, melynek nyomán több tagállam számára hirtelen fontossá vált, hogy – az átlagpolgárokat terhelő adók növelése helyett – a multinacionális vállalatok „tisztességesen” adózzanak náluk. Jelen alfejezetben ezt a témát fogjuk részletesen megvizsgálni, kitérve az amerikai adórendszer jellegzetességeire, az adóelkerülési struktúrák néhány uniós tagállamban való működésének kérdésére, valamint az ennek következtében „elmaradt” adóbefizetésekre. Ennek során látni fogjuk, hogy – az egyébként legális – struktúrák segítségével az amerikai nagyvállalatok dollármilliárdokat tudtak megtakarítani, amellyel előnybe kerültek európai vetélytársaikkal szemben. Erre pedig a belső piac integritását szem előtt tartó Bizottságnak mindenképp reagálnia kellett: nem véletlen tehát, hogy a konkrét vizsgálatok során az amerikai nagyvállalatok a célkeresztjébe kerültek.

Az elemzés során célszerű az amerikai adórendszer jellegzetességeiből kiindulni. Ugyanis az egész probléma gyökere ebben rejlik. Ahogy az előbb említettük, a Trump-reform előtt az amerikai adórendszer a világjövedelem adóztatásán alapult, melyhez egy meglehetősen magas, 35%-os adókulcs tartozott, amelyet még állami és helyi adók is sújthattak. Tekintettel arra, hogy a belföldi és a külföldi nyereség után is adót kellett fizetni, ezért a kettős adóztatás elkerülése érdekében beszámítást alkalmaztak. Ennek célja az volt, hogy a vállalat adóterhelése ne haladja meg az amerikai adókulcs (35%) szintjét. Ezt úgy biztosították, hogy az anyavállalat által külföldön megfizetett adók, valamint a leányvállalatok nyeresége után fizetett társasági adók összege levonható volt a belföldi adófizetési kötelezettségéből. Továbbá lehetőség volt még elhalasztott adófizetéssel (*tax deferral*) is élni, melynek értelmében a leányvállalatokon keresztül elért profit esetében adózni csak azután kellett, ha az anyavállalat részére az osztalékként kiosztásra került.⁴³⁷ Ennek ellenére ebben az esetben is felmerültek költségek, amelyeket a cégeknek meg kellett fizetniük. Azonban ezeket könnyen el lehetett kerülni, mivel a rendszer lehetőséget adott arra, hogy ezeket a költségeket rögtön levonhassák az USA-ban adóköteles jövedelemből. Ráadásul mivel a külföldön szerzett jövedelmek repatriálásának időpontját a cégek maguk határozhatták meg, dönthettek úgy is, hogy az alacsony adókulccsal rendelkező országokból származó jövedelmet sújtó amerikai adókat ellensúlyozzák a magas adókulcsú államokból származó jövedelem esetében igénybevehető – előbb már említett – kedvezménnyel. Ezzel pedig maximalizálhatták az ezzel járó előnyöket. Természetesen mindezekon túlmenően a rendszer keretein belül más módszerekkel is élhettek

⁴³⁷ Ez alól viszont kivételt képeztek a legalább 50%-os amerikai tulajdonban lévő leányvállalatok (ellenőrzött külföldi társaságok) holding jövedelmei (osztalék, kamat, jogdíj). Ezek ugyanis a megszerzés évében adókötelessé váltak.

a cégek, ha a költségeiket akarták csökkenteni. Egyrészt az amerikai anyavállalat megtehetette, hogy az egyik adóparadicsomban (pl: Bermudán) letelepedett leányvállalatának szellemi javakat adott el, melyből az szellemi alkotást készített, majd azt inflált áron újra megvette vagy licenszelte. Ezeket a költségeket ugyanis levonhatta az USA-ban adóköteles jövedelméből és a leányvállalatának sem keletkezett ebből adófizetési kötelezettsége, mivel Bermudán nincs társasági adó. Másrészt azt az eszközt is gyakran használták, hogy az adósság finanszírozását „házon belül” oldották meg. Ennek érdekében a magas adókulcsú államokban vettek fel kölcsönöket, amelyeket aztán az alacsony adókulcsú államokban lévő leányvállalataiknak adtak oda. Mindkét módszer rendkívül népszerű volt az amerikai vállalatok körében, amelyre az Altshuler-Grubert szerzőpáros tanulmánya is rávilágít: kutatásuk szerint a vállalatok közel fele-fele arányban alkalmazták egyik vagy másik eszközt.⁴³⁸ Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy az elviekben a világjövedelem adóztatására irányuló rendszer leginkább csak az amerikai forrású jövedelmeket tudta megadóztatni,⁴³⁹ amely döntően annak volt köszönhető, hogy a rendkívül magas adókulcs miatt az amerikai cégek arra törekedtek, hogy a rendszer kiskapuit kihasználva csökkentsék az adófizetési kötelezettségeiket vagy akár teljesen kivonják magukat a hatálya alól. Utóbbi tekintetében fontosnak tartjuk kiemelni, hogy az amerikai társasági adó a Trump-reform előtt a világon az egyik legmagasabb volt, a fejlett országokat tömörítő OECD tagállamai közül is csak négy alkalmazott 30%-os vagy annál magasabb adókulcsot. Összességében véve tehát az adórendszer – az igénybevehető kedvezmények ellenére is – hátrányos volt az amerikai nagyvállalatok versenyképességére, amelyet azok azzal kívántak kompenzálni, hogy székhelyüket alacsony adókulcsú országokba helyezték át (inverzió), ahol változatos kedvezményeket biztosítottak számukra.⁴⁴⁰ E téren pedig elsősorban nem a klasszikus adóparadicsomok jöttek szóba, hanem olyan államok, mint Írország, Hollandia vagy Luxemburg, ahol már hosszú évtizedek óta hagyománya volt a „befektetőbarát” környezet kialakításának, amelyet még az uniós tagság ténye sem befolyásolt – sokáig – érdemben. Az amerikai nagyvállalatok döntésének hátterében több tényező állt, melyeket a következőkben röviden át is tekintünk. Elsőként talán érdemes kiemelnünk, hogy ezen uniós

⁴³⁸ Ezzel kapcsolatban lásd különösen: CZOBOLY-CSABAI i. m. 2-3., Samuel S. KANG-Tuan NGO: Corporate America Untaxed – Tax Avoidance on the Rise. *The Greenlining Institute*, August 2011. <https://www.cob.calpoly.edu/directory/wp-content/uploads/sites/8/2017/12/CorporateAmericaUntaxed.pdf>, 20-21.

⁴³⁹ HERICH György: Nemzetközi adózás. Budapest, Penta Unió, 2020. 554.

⁴⁴⁰ Luyang LIU: Is American Multinational Enterprises' Honeymoon with the European Union Over? An Analysis of the European Commission's Investigations into American Multinational Enterprises' Tax Deals with Ireland, Luxembourg and the Netherlands. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 41., no. 1., art. 3. (2018) 72-74.

tagállamok és az USA között széleskörű bilaterális adóegyezmény hálózat létezik, amely nemcsak megakadályozza a kettős adóztatás jelenségének a kialakulását, hanem kifejezetten a 2010-es évek első felében rendkívül kedvező rendelkezéseket is tartalmazott – különösen a szellemi tulajdon területén – a multinacionális vállalatok számára. Utóbbi tekintetében a 0%-os forrásadót vagy a jogdíjakra irányadó alacsony adókulcsot említhetjük. Ráadásul a szellemi tulajdonra vonatkozó adókulcs is nagyon alacsony (5-15%) volt a három országban (Patent Box). Nem véletlen, hogy számos orvosi és gyógyszerészeti vállalat kihasználta a jogi keretek nyújtotta lehetőségeket és ezekben a tagállamokba helyezte át a székhelyét pl: Mylan, Horizon Pharma.⁴⁴¹ Mindezt annak ellenére, hogy a klasszikus adóparadicsomokban a társasági adó még alacsonyabb és az amerikai nagyvállalatoknak az ázsiai vagy latin-amerikai országokban erősebb a gazdasági jelenlétük. Írország, Hollandia és Luxemburg azonban ezeknél az államoknál mégis vonzóbb befektetési célpontnak bizonyult, mivel itt kiszámítható a gazdasági és politikai környezet, valamint régóta befektetőbarátként tartják őket számon. Másrészt amennyiben az egyes országokat külön-külön is megvizsgáljuk, akkor láthatjuk, hogy a bizottsági vizsgálatok megindulása (2013-2014) előtt szinte mindegyikük tudott valamit kínálni a nagyvállalatoknak, amely értékessé tette őket a szemükben. Írország például erős iparral és jól képzett munkaerővel rendelkezik.⁴⁴² Emellett a társasági adó kulcsa meglehetősen alacsony (12,5%) volt, ráadásul a jogdíjakra egy speciális, mindössze 2%-os kulcs volt az irányadó. Ezenfelül 2015-ig az ír jogrendszer lehetővé tette a vállalatok számára, hogy anélkül telepedjenek le az országban, hogy adóilletőségük keletkezett volna. Noha ezt követően a szabályozás módosult és innentől kezdve minden Írországban regisztrált vállalat adóilletőséggel rendelkezik, egészen 2020 végéig létezett egy kiskapu: azok a vállalatok, amelyek 2015. január 1-én adóilletőség nélkül telepedtek le az országban, azoknak egy 6 éves átmeneti időszakot biztosított a törvény.⁴⁴³ Nem véletlen, hogy számos multinacionális cég választotta Írországot és használta ki az ír jogrendszerben lévő lehetőségeket. E tekintetben érdemes visszautalnunk a korábban már részletezett Double Irish with Dutch Sandwich adóelkerülési technikára, amelyet olyan cégek vettek igénybe, mint az Apple, Facebook vagy a Google. Utóbbi ennek segítségével mentesült a jogdíjakra vonatkozó 2%-os, egyébként

⁴⁴¹ Uo. 80-83.

⁴⁴² Uo. 89.

⁴⁴³ Tamás Zoltán WÁGNER: Role of tax havens in tax avoidance by multinationals with special regard to Ireland. In: Kristína HOGHOVÁ-Daniel KLIMOVSKÝ-Boris KOLMAN (szerk.): *Sociálne vedy z perspektívy mladých vedeckých pracovníkov IV.: Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Trnava, Fakulta sociálnych vied Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, 2020. 338-339.

kedvezményes társasági adókulcs alól⁴⁴⁴ és csak 2014-ben 10,7 milliárd eurót csatornázott át a holland fedőcéget (*shell company*) is felhasználva a bermudai adóparadicsomba.⁴⁴⁵ Az Apple pedig 1991 óta rendkívül kedvező adóügyi elbánásban részesült és az ír adóhatóság által kibocsátott két feltételes adómegállapításnak köszönhetően 2003-ban mindössze 1%-os mértékű tényleges társasági adót fizetett, amely 2014-re 0,005 %-ra csökkent. Döntően ennek volt tulajdonítható, hogy a Bizottság tiltott állami támogatásra hivatkozva eljárást is indított az ügyben.⁴⁴⁶ Hollandiára térve fontos kiemelni, hogy több mint 100 országgal van adóegyezménye, amely kifejezetten vonzóvá teszi a multinacionális vállalatok körében. Ez nem is csoda, hiszen különösen a 2010-es évek első felében a részvételi mentesség alkalmazásának lehetősége,⁴⁴⁷ a forrásadómentes kamat és jogdíjak, valamint a holland adóhatóság által kibocsátott – általában rendkívül kedvező – feltételes adómegállapítások sok multinacionális vállalat számára biztosítottak adóoptimalizálási lehetőséget.⁴⁴⁸ Az országban közel 12 ezer speciális célú jogalany (SPE) van, melyek kapcsolatot teremtenek a nagyvállalatok leányvállalatai között. Ezekon keresztül évi 4000 ezer milliárd euró folyik át kölcsönök, kamatok és jogdíjak formájában, amely a holland GDP körülbelül tízszeresét teszi ki.⁴⁴⁹ Mindezek fényében nem meglepő, hogy az ország jelentős mértékben hozzájárul a globális adóelkerüléshez és olyan amerikai nagyvállalatoknak vannak itt leányvállalatai, mint a Pfizer, a General Electric vagy a Nike.⁴⁵⁰ Összességében az 500 legnagyobb amerikai multinacionális cég több mint felének volt az országban legalább egy leányvállalata 2016-ban.⁴⁵¹ A feltételes adómegállapítások terén az elmúlt évtizedek során Hollandia híressé vált a tekintetben, hogy a hatóságok mindent megtettek azért, hogy minél több külföldi befektetőt csábítsanak az országba. Ennek érdekében a korábbi gyakorlatot – ahol a megállapodásokat az érintettek a pénzügyminisztériummal kötötték meg – már a 70-es évek közepén felváltotta a vállalati adóellenőrök rendszere, ami jelentősen csökkentette a transzparenciát. Ugyanis többször is előfordult, hogy hasonló eseteket az egyes ellenőrök másképp ítélték meg, amely azt eredményezte, hogy valóságos küzdelem indult meg a „legjobb” ellenőrökért. Habár

⁴⁴⁴ WÁGNER (2020a) i. m. 339.

⁴⁴⁵ LIU i. m. 83.

⁴⁴⁶ Állami támogatás: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2016. augusztus 30. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm. Az ügy részleteire a későbbiek során még visszatérünk.

⁴⁴⁷ Ez azt jelenti, hogy a részvényes mentesül az osztalék után fizetendő adó alól és potenciális tőkenyeresség adódik a részvények eladásából.

⁴⁴⁸ LIU i. m. 91.

⁴⁴⁹ Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. Special Issue. 57.

⁴⁵⁰ PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 25-53.

⁴⁵¹ PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 1.

később – a kritikák hatására – egy centralizált rendszert hoztak létre, ez továbbra sem volt mentes a visszaélésektől. Például Hollandia nem hozta nyilvánosságra 2013 és 2016 között, hogy összesen hány előzetes ármegállapítási megállapodás (APA) van hatályban és azok milyen típusúak (egyoldalú, kétoldalú vagy multilaterális).⁴⁵² Szintén a visszaélések lehetőségére világított rá a Starbucks gyakorlata, ahol a holland hatóságok által kibocsátott előzetes ármegállapítási megállapodás (APA) lehetővé tette, hogy a vállalat a kávépörkölés know-how-jáért az Alkinak (brit leányvállalat) fizetett jogdíj, valamint a zöld kávébabért a Starbucks Coffee Trading SARL-nak (svájci leányvállalat) történő túlárazással – a piaci értéket nem tükrözve – csökkentse az adófizetési kötelezettségét, 20-30 millió eurót megspórolva ezzel. Ebben az ügyben a Bizottság szintén vizsgálatot indított.⁴⁵³ Luxemburg is hasonló jellegzeteségekkel bír, mint az előző két uniós tagállam: a negyedik legmagasabb egy főre jutó GDP-vel rendelkezik a világon, a nemzetközi pénzügyi tranzakciók lebonyolítása terén vezető szerepet tölt be, valamint stabil gazdasága és befektetőbarát vezetése van.⁴⁵⁴ Az ország – 2014-es adatok szerint⁴⁵⁵ – az USA után a befektetési alapok második legnagyobb otthona, 3800 milliárd euró értékben. Tovább javítja az ország helyzetét, hogy az Európai Unió alapító tagja és a szoros pénzügyi összefonódások miatt az európai gazdasági elit is támogatja, amely sokáig lehetővé tette, hogy az ellene irányuló kritikákat semlegesítse. Ugyanis – ahogy azt Gregory Rawlings megfogalmazta⁴⁵⁶ – Luxemburgot a multinacionális vállalatoknak nyújtott különböző kedvezmények miatt a szakirodalomban az adóparadicsomok archetípusának tartják, mivel nagyon könnyen el tudják érni a nagyvállalatok, hogy nem, vagy csak nagyon kevés adót fizessenek. E tekintetben sokatmondó, hogy Gabriel Zucman egy 2017-es cikkében úgy fogalmazott, hogy minden bérként kifizetett euró után a vállalatok 3,5 euró profitra tesznek szert.⁴⁵⁷ Habár a luxemburgi vezetés folyamatosan visszautasítja az adóparadicsomi státuszt, a korábbi évek során számtalanszor léptek fel az adóelkerülési struktúrák alkalmazását szigorító nemzetközi törekvések ellen.⁴⁵⁸ Emellett a Bizottság adatai szerint 2013 és 2016 között 119-ről 599-re

⁴⁵² RYDING i. m. 7.

⁴⁵³ State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands. Alleged aid to Starbucks. C(2014) 3626 final, Brussels, 11.06.2014.
https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1596706_60_2.pdf

⁴⁵⁴ LIU i. m 90.

⁴⁵⁵ Nishant KUMAR: Luxembourg-domiciled funds assets hit \$3.8 trillion: trade body. *Reuters*, October 24, 2014.
<https://www.reuters.com/article/us-luxembourg-funds-idINKCN0ID1E720141024>

⁴⁵⁶ RAWLINGS i. m. 666.

⁴⁵⁷ Gabriel ZUCMAN: Fueling Inequality, *Süddeutsche Zeitung*, 09 November 2017.
<https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/wirtschaft/tax-havens-fuel-inequality-e168550/>

⁴⁵⁸ Ezzel kapcsolatban lásd például: Sven GIEGOLD: PANA hearing of Jean-Claude Juncker: How Luxembourg resisted European tax cooperation and made money with its circumvention. *The Greens – European Free*

nőtt a hatályban lévő feltételes adómegállapítások száma. Mindazonáltal a LuxLeaks botrány lerántotta a leplet az ország adópolitikájáról: kiderült, hogy több száz multinacionális vállalat részesült a megelőző időszakban kedvező elbánásmódban.⁴⁵⁹ Ennek kapcsán például kiderült, hogy noha a feltételes adómegállapítások hosszú időszakra szóltak és meglehetősen komplexek voltak, ennek ellenére számos esetben rendkívül gyorsan, akár egy napon belül is jóváhagyták a benyújtott kérelmeket.⁴⁶⁰ Nem véletlen, hogy a rendszer kiskapuival sokan éltek. Többek között a McDonald's is, mivel az érintett vállalat – a luxemburgi hatóságok közreműködésével – kihasználta, hogy az amerikai és a luxemburgi jog eltérően értelmezte az állandó telephely fogalmát: míg utóbbi szerint a vállalat amerikai részlege állandó telephely minősült, addig az amerikai jog szerint nem. Így a vállalat egyik helyen sem fizetett adót. A Bizottság itt is vizsgálatot kezdeményezett.⁴⁶¹

Összességében véve megállapíthatjuk, hogy a Trump-reform előtt az amerikai nagyvállalatok a versenyképességük megőrzése érdekében kihasználták a rendszerben rejlő egyik kiskaput, a halasztott adófizetést (*tax deferral*), melynek következtében nem vitték haza a leányvállalataiknál keletkezett nyereséget. Emellett arra törekedtek, hogy székhelyüket olyan preferenciális adórezsimekben tegyék át, ahol alacsonyak az adók és szabadon alkalmazhatják a különféle adóelkerülési technikákat.⁴⁶² 2016-ban arról írtak, hogy 2-3 ezer milliárd dollár nyereséget parkoltattak az amerikai nagyvállalatok ezekben az országokban.⁴⁶³ Ebben azonban nemcsak a klasszikus adóparadicsomok vesznek részt, hanem számos uniós tagállam is, különösen a korábban már említett Írország, Hollandia, Luxemburg trió. E tekintetben sokatmondó az a 2015-ös adat miszerint az amerikai multinacionális cégek külföldön elért nyereségének körülbelül 1/3-át ez a három tagállam biztosította.⁴⁶⁴ Természetesen nemcsak a vállalatok, hanem ezek az országok is nyertesei ennek a gyakorlatnak, mivel így sokkal vonzóbb befektetési helyszínt jelentenek a vállalatok számára és – paradox módon – még az adóalapjukat is növelni tudják. Ennek kapcsán érdemes visszautalnunk arra a tényre, hogy a

Alliance, 30 May 2017. https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/pana_hearing_of_jean-claude_juncker.pdf, 4-10.

⁴⁵⁹ WÁGNER (2019a) i. m. 190-193.

⁴⁶⁰ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Inga HARDECK-Patrick U. WITTENSTEIN: Assessing the Tax Benefits of Hybrid Arrangements—Evidence From the Luxembourg Leaks. *National Tax Journal*, vol. 71., no. 2. (2018) 295-334., Chief Counsel Can Take Actions to Improve the Timeliness of Private Letter Rulings and Potentially Reduce the Number Issued. Sept. 10, 2010. <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2010reports/201010106fr.html>.

⁴⁶¹ WÁGNER (2019a) i. m. 194-201. Az ügyet a későbbiek során részletesen is megvizsgáljuk.

⁴⁶² CZOBOLY-CSABAI i. m. 3.

⁴⁶³ Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. *AIB Insights*, vol. 16, no. 2. (2016) 10.

⁴⁶⁴ Kimberly CLAUSING-Emmanuel SAEZ-Gabriel ZUCMAN: Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals. UCLA School of Law, *Law-Econ Research Paper*, No. 20-12. <https://eml.berkeley.edu/~saez/CSZ2021.pdf>, 2-3.

világ 500 legnagyobb vállalata közül minden másodiknak van legalább 1 leányvállalata Hollandiában.⁴⁶⁵ Továbbá érdemes még megemlíteni, hogy Luxemburg éves, 1,5 milliárd eurós társasági adóbevételének a 80%-át az ebben az időszakban kiadott feltételes adómegállapítások alapján adózó nagyvállalatok biztosították.⁴⁶⁶

Mindez a gyakorlatban azonban egyrészt azt eredményezte, hogy a 35%-os amerikai társasági adó helyett az effektív adóterhelés lényegesen alacsonyabb volt, számos olyan vállalat is volt, amely ténylegesen nem is fizetett adót. Egy, az 500 legnagyobb amerikai multinacionális cég 2008 és 2015 közötti adóelkerülését vizsgáló tanulmány szerint az effektív adóterhelés átlagosan 21,2% volt (a minden évben nyereséges vállalatokat figyelembe véve). 48 vállalat azonban 10% alatt adózott, míg 18 egyáltalán nem fizetett adót. Ennek ellenére ezen időszak alatt – az egyébként nyereséges vállalatok – 527 milliárd dollár adókedvezményben részesültek, melynek több mint a felét 25 cég kapta.⁴⁶⁷ Másrészt míg a preferenciális adórezsimekbe való menekülés és a különböző adóelkerülési struktúrák alkalmazása néhány országnak igen komoly társasági adóbevételeket biztosított, addig a másik oldalon viszont rengeteg országnál komoly adóbevételről voltak kénytelenek lemondani, amely a gazdasági válságot követő 2010-es években – amikor fájdalmas megszorító intézkedéseket kellett bevezetni – jelentős feszültséget okozott, különösen az uniós tagállamok között. Egy 2015-ös európai parlamenti háttéranyag ugyanis kimutatta, hogy a nagyvállalatok adóelkerülése miatt az Európai Uniót konzervatív számítások szerint éves szinten 50 milliárd eurós kár éri, de ez a szám akár elérheti az évi 190-250 milliárd eurót is.⁴⁶⁸ A legnagyobb vesztesek között találjuk Németországot, Franciaországot, Spanyolországot és Olaszországot,⁴⁶⁹ amelyeket csak 2015-ben 35 milliárd eurós adóbevételkiesés ért.⁴⁷⁰ Egy másik kimutatás a 2016-ra vonatkozó nyereségátcsoportosítás miatti veszteséget Németország esetében 18 milliárd euróra, míg

⁴⁶⁵ PHILLIPS-GARDNER-ROBINS-SURKA i. m. 1.

⁴⁶⁶ Matthew KARNITSCHNIG-Robin Van DAALen: Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg, *Wall Street Journal*, Oct. 21, 2014. <http://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-141393059>.

⁴⁶⁷ Erről részletesen lásd: Matthew GARDNER-Robert S. MCINTYRE-Richard PHILLIPS: The 35 Percent Corporate Tax Myth – Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies, 2008 to 2015. *Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP)*, March 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/35percentfullreport.pdf>. 1-9.

⁴⁶⁸ Robert DOVER-Benjamin FERRETT-Daniel GRAVINO-Erik JONES-Silvia MERLER: Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. *European Parliamentary Research Service*, September 2015. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU\(2015\)558773_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf), 4., illetve RADU i. m. 392–402.

⁴⁶⁹ Francis WEYZIG: Still broken – Governments must do more to fix the international corporate tax system. *Joint Agency Briefing Note*, November 2015. <https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/still-broken-corporate-tax-en.pdf>, 5-7.

⁴⁷⁰ LANGEROCK i. m. 6.

Franciaország esetében 11 milliárd euróra tette.⁴⁷¹ Mindezekon túlmenően a helyzet ugyanakkor azzal is járt, hogy – az alacsonyabb adóterhelés miatt – az amerikai vállalatok előnybe kerültek az európai vetélytársaikkal szemben,⁴⁷² ráadásul elméletben annak a veszélye is fennállt, hogy tovább folytatódik a lefelé tartó adóverseny a tagállamok között a multinacionális vállalatok kegyeiért.⁴⁷³ A Bizottság ennek következtében kettős szorításba került: egyfelől – ahogy korábban láthattuk – a közvélemény oldaláról jelentős nyomás nehezedett rá az eurómilliárdokat felölő adóelkerülési gyakorlatok miatt, másfelől viszont az Unió működése szempontjából is fellépés sürgetett, mivel a különböző adókedvezmények torzították a belső piacot. Az ügyben tehát nem a fellépés, hanem csupán annak módja és konkrét indoka volt még kérdéses, melynek során várható volt, hogy az amerikai nagyvállalatok fognak elsősorban célkeresztbe kerülni. Az, hogy végül a Bizottság ténylegesen miért az állami támogatások eszközét választotta, arra a következő és egyben záró alfejezetben keressük a választ.

5.4. Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárazás) problematikája, avagy miért döntött végül a Bizottság az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján való fellépés mellett

Az eddigiek során részletesen áttekintettük azokat az okokat, amelyek együttesen arra készítették a Bizottságot, hogy határozott lépést tegyen a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Rávilágítottunk továbbá arra is, hogy az egyes okok fokozatosan terelték a Bizottságot az állami támogatások jogának alkalmazása felé, melynek keretében érlelődni kezdett egy átfogó vizsgálat a multinacionális vállalatoknak kedvező elbánást biztosító tagállamok ellen. E tekintetben jó kiindulóalapot jelentettek a nemzetközi szakirodalomban korábban már megjelent olyan tanulmányok, melyek a feltételes adómegállapításokkal való visszaélés lehetőségeit taglalták. Jelen alfejezetben ezeket a problémákat fogjuk áttekinteni, melynek kapcsán arra is választ keresünk, hogy akkor végül is

⁴⁷¹ How do tax havens work? *Tax Solidarity*. <https://taxsolidarity.eu/how-tax-havens-work/>.

⁴⁷² Egy 2012-es tanulmány ugyanis kimutatta, hogy 100 legnagyobb európai és amerikai vállalatot összevetve megállapítható, hogy utóbbiak éves aggregált effektív adóterhelése alacsonyabb volt 2001 és 2010 között, átlagosan 16%-kal. Azonban voltak olyan évek is, amikor jelentősebb volt a különbség: 2007 és 2010 között meghaladta a 20%-ot is. Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: Reuven S. AVI-YONAH-Yaron LAHAV: The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals. *Tax Law Review*, vol. 65., no. 3. (2012).

⁴⁷³ Ennek kapcsán elegendő azt megemlítenünk, hogy az 1995-99-es időszak 34-35%-os szintjéről 2014-re tartósan 25% alá csökkent a társasági adó átlagos szintje az Európai Unióban. SAWULSKI: i. m. 11.

miért éppen az állami támogatásokra vonatkozó szabályokra alapozta a Bizottság a vizsgálatait.

Először is fontosnak tartjuk ismételten hangsúlyozni, hogy önmagában az a tény, hogy a multinacionális vállalatok az adóhatóságok felé feltételes adómegállapítás⁴⁷⁴ iránti kérelmet nyújtanak be és az utóbbiak azokat jóváhagyják, abban nincs semmi jogellenes. Ugyanis ezek legális eszközöknek számítanak, mivel eredeti céljuk a jogbiztonság megteremtése, illetve a beruházások ösztönzése. Napjainkban meghatározó szerepet töltenek be az egyes vállalatok pénzügyi tervezésének folyamatában, mivel ennek segítségével maximalizálhatják a profitot és minimalizálhatják a költségeket.⁴⁷⁵ Nem véletlen tehát, hogy számos ország jogrendszere tartalmazza ezt a jogintézményt. Ez annál is inkább hasznos, mivel lehetőséget teremt egy együttműködő viszony kialakítására az adóhatóság és az adózó között, valamint az adóhatóság előzetesen olyan információkhoz juthat, amelyek révén a jogalkotó akár adóelkerülés céljára szolgáló kiskapukat is megszüntethet.⁴⁷⁶

Mindazonáltal – ahogy azt Békés Balázs is megjegyzi – a rendszer lehetőséget teremthet arra, hogy a kérelmező kedvezőbb adójogi elbánásban részesüljön, mintha csak az irányadó jogszabályokat tartaná be: az adóhatóság olyan adókedvezményt biztosíthat a kérelmezőnek, amelyek mások számára nem elérhető vagy nem alkalmazható.⁴⁷⁷ Ráadásul gyakran ezek a feltételes adómegállapítások nem nyilvánosak: csak az adóhatóság és az adózó tud róluk.⁴⁷⁸ Ez pedig olyan kockázatokat rejthet magában, amely nemcsak az adott ország költségvetésére, hanem más országokéra is kihatással lehet. Hiszen a nem transzparens gyakorlat segítségével nagyon könnyen lehet – ahogy azt a LuxLeaks botrány is bizonyítja – a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező adóügyi elbánást biztosítani és más államokkal szemben a befektetési versenyben tisztességtelen előnyre szert tenni. Mindez viszont súlyosan veszélyeztetheti a belső piac integritását, amelynek megőrzése a Bizottság számára prioritást képez. Többek között erre utalt a Bizottság egy 2014 januárjában kiadott dokumentumában is, mely szerint különösen azok a feltételes adómegállapítások minősülnek aggályosnak:

- ahol az adóhatóságok diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek,
- amelyek más, hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások számára nem elérhetőek,

⁴⁷⁴ A fogalmi kereteket a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikái kapcsán már tisztáztuk.

⁴⁷⁵ Elizabeth A. JONE: State Aid in the EU through Tax Rulings and Transfer Pricing. *Seton Hall Law* (2016) 1-2.

⁴⁷⁶ Michael LANG: Tax Rulings and State Aid Law. *The British Tax Review*, issue 3. (2015) 391.

⁴⁷⁷ BÉKÉS (2019) i. m. 206.

⁴⁷⁸ LANG i. m. 392.

- amelyeket a vonatkozó adójogszabályokat megsértve fogadtak el és alacsonyabb adóterhelést eredményeznek az érintett vállalatok számára.⁴⁷⁹

A fentiek jól mutatják, hogy – az egyébként jogszerű intézmény kapcsán – a gyakorlatban alapvető problémák fordulhatnak elő. Érdeemes tehát ezt a kérdéskört az elkövetkezőkben alaposabban is megvizsgálunk.

Elsőként fontos megjegyeznünk, hogy a feltételes adómegállapítás lehetőséget kínálhat az adózó számára, hogy úgy ossza fel legálisan több részre a tervezett gazdasági tevékenységét és forduljon párhuzamosan több adóhatósághoz is, hogy azok ne vegyék észre az adóelkerülési szándékot, mivel az egyes lépések önmagukban legálisnak minősülnek.⁴⁸⁰

Ugyanakkor manapság már az a helyzet, hogy nem kizárólag az adózó oldaláról figyelhető meg visszaélés, hanem az adóhatóság oldaláról is. Utóbbi tekintetében Leandra Lederman a LuxLeaks és más adóügyi botrányok alapján öt kockázatot nevesít,⁴⁸¹ amelyeket az aggályosnak minősíthető, rendszerint titkos feltételes adómegállapítások az államoknak okozhatnak. Ennek kapcsán pedig megjegyzi, hogy noha döntően a más államoknak okozott károk állnak a vizsgálatok középpontjában, az öt kockázat közül három a feltételes adómegállapításokat kibocsátó országot sújtja. Előbbiek tekintetében érdemes kiemelni az adóalap elvesztését, valamint a verseny torzítását. Ugyanis az olyan adóhatósági gyakorlat, amely – akár az átlagos adókulcsnál is alacsonyabb – rendkívül kedvező adómegállapításokat biztosít a multinacionális vállalatok számára, az döntő mértékben hozzájárul ahhoz, hogy a vállalatok mesterségesen átcsoportosítsák más tagállamokból a nyereségüket, jelentős költségvetési veszteségeket okozva ezzel. Például a LuxLeaks botrány nyomán kiderült, hogy Luxemburgban több szempontból is problematikus volt a gyakorlat. Egyrészt számos nagyvállalatnak lényegében véve nullaszázalékos effektív adóterhelése volt, másrészt a feltételes adómegállapítások esetében semmilyen törvényi szabályozás nem létezett, az adóhatóságok általános jogi alapelvek és az intézményi jogi kultúra alapján hozták a határozataikat. Mindez azt eredményezte, hogy a hatóságok jelentős mértékű diszkrecionális jogkörrel rendelkeztek, ami melegágya volt a multinacionális vállalatokkal kötött titkos megállapodásoknak („*sweetheart deals*”).⁴⁸² Nem véletlen tehát, hogy ezt az országot választották a befektetésük színhelyéül. Emellett szintén határon átnyúló hatást eredményez a

⁴⁷⁹ Anja TAFERNER-Jurjan Wouda KUIPERS: Tax Rulings: In Line with OECD Transfer Pricing Guidelines, but Contrary to EU State Aid Rules? *European Taxation*, vol. 56., no. 4. (2016) 136.

⁴⁸⁰ Wojciech MORAWSKI: Will the European Union put an end to the “golden age” of tax ruling? *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*, vol. 66., no. 3. (2020) 54-55. Továbbá lásd a korábban részletezett, a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatokat a 65-76. oldalon.

⁴⁸¹ Ezzel kapcsolatban lásd: Leandra LEDERMAN: Avoiding Scandals Through Tax Rulings Transparency. *Florida State University Law Review*, vol. 50., no. 2 (2023) 220-224., 231-244.

⁴⁸² MORAWSKI i. m. 55-56.

verseny torzítása is, mely mesterséges tőkeáramlással jár, valamint kedvezőtlen helyzetbe sodorja a kevésbé mobilis vállalkozásokat és ezáltal veszélyezteti a belső piac integritását is. Természetesen, ahogy az előbb említettük, ez a gyakorlat nemcsak más államokat, hanem magát a feltételes adómegállapításokat kibocsátó országot is negatívan érintheti. E körben Lederman a lelepleződést, költségvetési bevételekiesést, valamint az adóhatóságon belül megjelenő korrupciót emeli ki. Ezek közül az elsőt már korábban részleteztük. Itt annyit érdemes megemlítenünk, hogy az elmúlt évek fejleményei arra világítanak rá, hogy a média – és ezen keresztül a választópolgárok – rendkívüli mértékben figyel az adóügyi botrányokra, melyek komoly nyomásgyakorló eszközt jelentenek a multinacionális vállalatok által folytatott káros gyakorlatok visszaszorítása érdekében. Ugyanis a kedvező elbánást biztosító országok fokozatosan rákényszerülnek arra, hogy – hírnevüket legalább részben megőrizve – módosítsanak a szabályozáson és felhagyjanak a nemzetközi törekvések blokkolásával.⁴⁸³ Ezzel szemben a másik két negatív következmény említése elsőre meglepőnek hathat, mivel ezeket az alacsony effektív adóteher miatt az országba érkező és ezáltal összességében véve az adóalapot más országok kárára növelő nagyvállalatok által fizetett adó mennyisége ellensúlyozza. Azonban a tapasztalatok azt mutatják, hogy a titkos ügyletek léte pontosan ezzel jár, mivel az adóhatóság nincs arra rákényszerítve, hogy keményebb álláspontot vegyen fel a nagyvállalatokkal szemben a feltételes adómegállapítások kibocsátását megelőző tárgyalásokon, továbbá a titkosság lehetőséget kínál arra, hogy egyes munkatársakat megvesztegessenek. Ez utóbbira jó példa a 2000-es évek végén Luxemburgban megtörtént eset, ahol az adóhatóság egyik munkatársát, Paul Daubenfeldet azzal gyanúsították meg, hogy anyagi juttatásokért cserébe közbenjárt egy francia üzletember, Mr. Jumeaux érdekében.

A fentiekén túlmenően a feltételes adómegállapítások egyik típusával, az előzetes ármegállapítási megállapodás kapcsán az elmúlt évek során – mind a jogintézmény, mind az alapját képező szokásos piaci ár elve tekintetében – további kritikák is felmerültek. Ezek alapvetően arra vezethetők vissza, hogy manapság egy átlagos multinacionális vállalatnak sok leányvállalata van a világ számos országában, melyek között számtalan ügyletre kerülhet sor nap mint nap. A probléma egyrészt abból fakad, hogy ezek az entitások a nemzetközi adójogszabályok értelmében önálló jogi személyeknek számítanak. Ez viszont lehetőséget teremt arra a nagyvállalatnak, hogy az eltérő nemzeti jogszabályok, valamint a különböző adóegyezmények kiskapuit kihasználva csökkentse a vállalatcsoporton belüli tranzakciós költségeket, mivel megteheti, hogy a vállalatcsoporton belüli ügyletekből származó bevételt

⁴⁸³ Erre a témára a Következtetésekben még visszatérünk.

abba az országba koncentrálja, ahol a legkedvezőbbek az adózási feltételek. Ez tulajdonképpen egy paradox helyzet előállítását jelenti, hiszen a jog a nagyvállalatot nem egészében látja, hanem csak az egyes entitásokat.⁴⁸⁴ Ez átvezet minket a probléma másik aspektusára: a multinacionális vállalatban belüli „kereskedelem” során egy sajátos belső piac jön létre, ahol az ár (továbbiakban: transzferár) nem feltétlenül közelíti meg az önálló, egymástól független vállalkozások közötti árat (önálló ár). Ugyanis a multinacionális vállalat annak függvényében határozza meg a transzferárát, hogy az érintett országban milyen társasági és osztalékadókulcsokat alkalmaznak, valamint mekkora az importra kivetett vám mértéke. Amennyiben a vámon való megtakarítás költsége meghaladja a fizetendő adók mértékét, akkor alacsony transzferárak kerülnek kiszabásra, míg ellenkező esetben magas. Ezenkívül attól is függ az ár, hogy az adott multinacionális vállalat decentralizált vagy centralizált, mivel az előbbiekénél a transzferár meghatározása jobban közelít az önálló árhoz.⁴⁸⁵ Az államok számára az adóztatás szempontjából ez a rendszer komoly kihívást jelent, hiszen a vállalatok költségminimalizálása jelentős mértékű adóbevételektől foszthatja meg őket. Éppen ezért korábbi unilaterális szabályozást fokozatosan – figyelemmel a kettős adóztatás elkerülésére – felváltotta a bilaterializmus és a multilateralizmus, mivel az államok felismerték, hogy – szemben velük – a nagyvállalatok könnyen áthelyezhetik a tevékenységüket egy másik államba. Előtérbe kerültek tehát az összehangolt adópolitikai lépések, melynek elősegítésére nemzetközi szervezeteket (pl: OECD) hoztak létre. Ugyanakkor a nemzetközi adózás alapjai még napjainkban is az 1920-as években alkotott szabályozáson nyugszik. Többek között ennek is köszönhető, hogy a multinacionális vállalatok nem összvállalati szinten adóznak, hanem a leányvállalataik szintjén. A transzferárazásból fakadó, előbb említett probléma kezelésére pedig bevezették a szokásos piaci ár fogalmát, amely az elmúlt évtizedek során lényegében változatlan maradt és ez képezi ma is alapját a világszerte széles körben alkalmazott OECD Irányelveknek.⁴⁸⁶ Ennek értelmében szokásos piaci ár az az ár, amelyet független vállalkozások egymás között, hasonló körülmények között kötött hasonló ügyletekben alkalmaznának. Tekintettel arra,

⁴⁸⁴ Jamie MORGAN: Corporation tax as a problem of MNC organizational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 18., no. 2. (2016) 1-3.

⁴⁸⁵ DANKÓ László-TÓTH Zsófia: Transzferárazásból fakadó nemzetközi üzleti konfliktusok és alternatív kezelésük hatásvizsgálata. In: *Marketingkaleidoszkóp 2016: Tanulmányok a Marketing Intézet kutatási eredményeiből*. Miskolc, Miskolci Egyetem Gazdaságtudományi Kar, 2016. 124-126.

⁴⁸⁶ Ennek előzménye volt, hogy az OECD 1979-ben kiadott egy jelentést a transzferárakról. Ez képezte később az alapját az 1995-ben kiadott Irányelveknek is, amelyet azóta többször is módosítottak. Tekintettel arra, hogy ez elsősorban a fejlett, tőkeexportáló országoknak kedvez, a fejlődő, tőkeimportra szoruló országok nem fogadták ezt el. Ehelyett az ENSZ-en belül – szintén a szokásos piaci árra alapozva – saját módszert dolgoztak ki, a vonatkozó irányelvek 2012-ben kerültek publikálásra. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd például: DANKÓ-TÓTH i. m. 128-130., illetve NAGY-FÖLDI i. m. 136-137.

hogy a vállalatcsoporton belüli transzferárak meghatározása sokszor – a bonyolult struktúrák és az eltérő jogszabályi környezetek miatt – nehézségekbe ütközik, a multinacionális vállalatok előszeretettel fordulnak az adóhatóságokhoz előzetes ármegállapítási kérelemért (APA), amelyek jogi kötőerejű határozatban állapítják meg a vonatkozó kritériumokat. Habár az APA-k jogszerű intézménynek számítanak, az elmúlt években számos kritikát fogalmaztak meg velük szemben. Ezek közül – ahogy azt több szerző is megjegyzi⁴⁸⁷ – a legnagyobb problémát a szokásos piaci ár elve jelenti. Ugyanis, ahogy arra Jamie Morgan is rávilágít, ez az elv alapvető ellentmondáson nyugszik: hiszen úgy törekszik piaci viszonyokat szimulálni, hogy a vállalaton belüli tranzakcióknak legfőbb célja a tranzakciós költségek csökkentése. Ezt jól mutatja az a tény is, hogy a vállalaton belüli tranzakciókra akkor szokott főként sor kerülni, ha piaci alapon ezek a költségek relatíve magasak. Ráadásul absztrakt piaci árat meghatározni rendkívül nehéz, mivel a valódi piaci viszonyok sok esetben tökéletlenek. Továbbá az is komplikálja a helyzetet, hogy sok esetben kérdéses a tranzakció tárgyának a pontos értéke is pl: immateriális javak (jogdíjak).

Mindazonáltal önmagában az APA tekintetében is felmerülhetnek bonyodalmak. Tove Maria Ryding kiemeli, hogy az intézmény sajátosságai számos kockázatot takarnak. Például az a tény, hogy az adóhatóság a határozatát a jövőre nézve hozza meg, azt eredményezi, hogy előzetesen nincs rálátása a vállalat adóbevallására, mivel ezek csak az adóév lejártá után érkeznek be. Hasonló gondok vetődhetnek fel az egyediség és a titkosság kapcsán is. Előbbi esetében ugyanis arról van szó, hogy az APA-t a hatóságok egyéni kérelemre hozzák meg, amely gyakran rendkívül kedvező adóügyi elbánást biztosítanak az érintett vállalatok számára. Utóbbi pedig azt jelenti, hogy főszabály szerint ezek a megállapodások titkosak, vagyis a közvélemény számára sokszor egészen addig rejtve maradnak, amíg oknyomozó újságírók fel nem derítik ezeket (pl: LuxLeaks). Ezeken túlmenően szintén a kockázatokat növeli, ha egyetlen ország hatósága bocsátja ki az APA-t (unilaterális), mintha bilaterális vagy multilaterális formában kerülne elfogadásra. Hiszen ellenkező esetben általában a forrásország is szerepel az ügyletben, amelynek nem érdeke az adóelkerülés.⁴⁸⁸

Összességében véve tehát azt mondhatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás intézménye – noha legális – több szempontból is problematikusnak mondható. Mindez a 2010-es évek elejére rávilágított arra, hogy az adóelkerülés kapcsán nemcsak a multinacionális vállalatok

⁴⁸⁷ Ennek kapcsán lásd például: MORGAN i. m. 2-4., Ann KAYIS-KUMAR: Taxing cross-border intercompany transactions: are financing activities fungible? *Munich Personal RePEc Archive*, No. 71615., 24 July 2015. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71615/1/MPRA_paper_71615.pdf, 4-9., illetve Matti YLÖNEN-Teivo TEIVAINEN: Politics of Intra-firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm's Length Principle. *New Political Economy*, vol. 23., no. 4. (2018).

⁴⁸⁸ RYDING i. m. 3.

által alkalmazott technikák vezetnek komoly adóbevételkieséshez az Európai Unióban, hanem ehhez jelentősen hozzájárul bizonyos országok – köztük számos uniós tagállam – adóhatóságainak diszkrecionális gyakorlata is, amely az általuk kibocsátott, a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező feltételes adómegállapításokban ölt leginkább testet („sweetheart deals”). Erre a tényre a nemzetközi szakirodalom már régebb óta felhívta a figyelmet, azonban a közvélemény lényegében véve csak a médiában megjelenő egyre kritikusabb cikkek, valamint az adóbotrányok nyomán szerzett erről tudomást. Azonban ez is elegendő volt ahhoz, hogy sok más tényezőnek⁴⁸⁹ – ezekről korábban már beszéltünk – is köszönhetően a Bizottság kemény fellépésre szánja el magát a multinacionális vállalatok ellen.

Ugyanakkor még mindig nem adtunk arra választ, hogy miért éppen az állami támogatásokra vonatkozó szabályokban találta meg a fegyvert. Erre az eddig elmondottak tükrében azt mondhatjuk röviden, hogy ez bizonyult a leghatékonyabb eszköznek. Hiszen, ahogy az állami támogatások fogalmánál arra részletesen rámutattunk:

- az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására,
- az EUMSZ 107. cikke csak szűk körben enged kivételeket,
- az állami támogatás bármilyen formában – akár adókedvezmények révén is – meg tud valósulni, szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét,
- az adó versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél,
- az EUMSZ 108. cikke alapján e területen a Bizottság speciális jogosítványokkal bír,
- tiltott állami támogatásra hivatkozva a Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú évekig is eltartó kötelezettségszegési eljárás segítségével.⁴⁹⁰

Mindezekon túlmenően – köszönhetően a nemzetközi szakirodalomban megjelent elemzéseknek, valamint az oknyomozó újságírók által kirobbantott adóbotrányoknak – a Bizottság számolhatott azzal is, hogy a preferenciás adórezsimeket fenntartó tagállamok (elsősorban Írország, Hollandia és Luxemburg) által kibocsátott feltételes adómegállapítások között jó eséllyel lesznek olyanok – különösen a nagyvállalatok esetében –, amelyek nem

⁴⁸⁹ Ebben többek között az is közrejátszhatott, hogy ekkortájt (egészen pontosan 2013-ban) hirdette meg az OECD a BEPS programját, amely felhívja a figyelmet a multinacionális vállalatok által folytatott adóelkerülési gyakorlatok káros hatásaira. Erről részletesen lásd: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

⁴⁹⁰ WÁGNER Tamás Zoltán: A lengyel kiskereskedelmi adó és a progresszív adózás jövője. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/3. 196.

felelnek meg az állami támogatásokra irányadó szabályozásnak. Ugyanis előzetesen – ahogy azt a korábbi fejezetekben részletesen vizsgáltuk – több bizonyíték is arra utalt, hogy az ír, a holland vagy a luxemburgi hatóságok kedvező adóügyi elbánást biztosító gyakorlata lényegében véve szelektív előnyt biztosít néhány kiemelt – jelentős részben amerikai – nagyvállalatnak, amely egyúttal a verseny torzításával is jár, fenyegetve a belső piacot. Habár látszólag a tiltott állami támogatás megállapítása nehéz, hiszen valamennyi feltételnek egyidejűleg kell teljesülnie, a Bizottságnak ténylegesen eddig nem esett nehezére ezt megállapítania.⁴⁹¹

Vagyis minden adott volt arra, hogy az adózás területén, ahol elviekben limitált a fellépési lehetősége, mégis találjon egy olyan eszközt, amivel relatíve gyorsan és hatékonyan tudjon cselekedni, elrettentve a renitens tagállamokat és multinacionális vállalatokat a káros gyakorlatok folytatásától. Erre pedig az állami támogatások joga tűnt akkoriban a legalkalmasabb eszköznek. Éppen ezért nem mondhatjuk azt, hogy a Bizottság egy ad hoc döntést hozott, hiszen itt egy nagyon tudatos, számos tényező és körülmény figyelembevételével megindult cselekvéssorozatról van szó. Vajon milyen értékelési szempontokat alakított ki és milyen irányvonalat követett az egyes esetekben lefolytatott vizsgálatok tükrében? Erre hogyan reagáltak a szakértők és az államok? Van-e kialakult Bírósági gyakorlat ezen a területen? Ezek mind olyan kérdések, amelyekre a következő fejezetben igyekszünk választ keresni.

⁴⁹¹ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: WÁGNER (2020b) i. m. 197.

6. A Bizottság állami támogatások tilalma útján való fellépése a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezményekkel szemben

Az előző fejezetben igazoltuk, hogy a Bizottság nem ad hoc jelleggel, hanem egy jól átgondolt stratégiaként választotta az állami támogatások jogán alapuló fellépést a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Habár a Bizottság stratégiája elsőre meglepőnek látszik, lényegében véve itt arról van szó, hogy felismerte a versenypolitika, azon belül is az állami támogatások joga területén meglévő jogköreiben rejlő potenciált, valamint azt, hogy az adóintézkedések állami támogatási szempontból történő értékelésének elvi alapjait a Bíróság már a 70-es években kialakította. Ez utóbbi pedig jól mutatja, hogy olyan területen – a közvetlen adók – is fel lehet lépni az uniós jogra hivatkozva, amely alapvetően tagállami kompetenciába tartozik.

Ezekből a premisszákból indult ki tehát a Bizottság, amikor 2013-ban megindította a vizsgálatot, mely szervesen illeszkedik az agresszív adótervezés elleni nemzetközi és uniós törekvésekhez. Az eleinte néhány tagállam adómegállapítási gyakorlatára fókuszáló vizsgálatot csakhamar az összes tagállamra kiterjesztette és több mint 1000 feltételes adómegállapítást tanulmányozott, melyek közül 600 kötődött az elhíresült LuxLeaks botrányhoz.⁴⁹² Ennek során elsősorban a Benelux államok, valamint Írország került a célkeresztbe: az e tagállamok kedvező adóügyi elbánását kihasználó számos multinacionális vállalatnak (pl: Apple, Amazon, Starbucks) nyújtott támogatás esetében állapított meg tiltott állami támogatást.

Jelen fejezetben elsőként azt vizsgáljuk meg, hogy a konkrét esetek tükrében a Bizottság milyen irányvonalat követett, illetve milyen értékelési szempontokat alakított ki. Ennek keretében kardinális kérdésekben (elsősorban előny, szelektivitás, referenciarendszer, szokásos piaci ár elve) össze fogjuk vetni a jelen vizsgálatok során alkalmazott bizottsági felfogást a korábbi – bizottsági, illetve bírósági – esetjoggal. Látni fogjuk, hogy lényegében véve – a tisztességes adózás alapelveire támaszkodva – egy új gyakorlatot épített fel, szakítva a korábbi időszak piaci alapú megközelítésével, az állami támogatások jogát felhasználva. E lépésre pedig egy olyan területen (közvetlen adózás) került sor, amely a tagállamok számára a

⁴⁹² GOTTLIEB i. m. 2.

szuverenitásból fakadóan rendkívül érzékeny területnek számít.⁴⁹³ Ezzel kapcsolatban külön is kitérünk az előny és a szelektivitás értelmezésére, azon belül is elsősorban a Bizottság szerinti szokásos piaci ár kérdésére, mely az egyik legvitatottabb eleme a Bizottság vizsgálati módszerének. Ugyanis a Bizottság nem a nemzetközi adójogban elfogadott OECD iránymutatások alapján határozta meg a szokásos piaci árat, hanem az EUMSZ 107. cikkéből levezetve saját értelmezést alakított ki, felülírva ezzel a tagállamok által használt fogalmat. Sokak szerint viszont ezzel a Bizottság veszélyezteti a jogbiztonságot.

A fejezet második felében a bizottsági irányvonal értékelése érdekében a szakirodalmi kritikákat, majd a törvényszéki ítéleteket tekintjük át, végül elemezzük az eddig megszületett főtanácsnoki indítványokat, valamint az azokhoz kapcsolódó, Fiat ügyben elfogadott Bírósági ítéletet is, amely kulcsfontosságú a bizottsági irányvonal jövőbeli sorsát illetően. Előzetesen érdemes megjegyeznünk, hogy számos szakértő fogalmazott meg kritikát az állami támogatások jogán alapuló fellépéssel szemben, utalva többek között a Bíróság esetjogával, valamint a nemzetközi normákkal való szembekerülésre. Mindezt annak ellenére, hogy a Bizottság folyamatosan arra hivatkozott, hogy saját korábbi gyakorlatára, valamint az uniós esetjogra támaszkodva lép fel.⁴⁹⁴ E tekintetben érdemes külön is kiemelni, hogy az USA-ban – politikai színezettől függetlenül – meglehetősen negatívan szemlélték a Bizottság aktivizmusát, mivel számos amerikai nagyvállalat ellen született negatív határozat vagy indult el vizsgálat. Az uniós bíróságokra így kezdetektől fogva komoly figyelem irányult, hogy vajon – a tagállami adószuverenitás oldalára állva – megsemmisítik a határozatokat vagy azoknak zöld utat engedve tovább erősítik az uniós jog közvetlen adók területén való alkalmazhatóságának a lehetőségét. Noha eddig csak két ügyben (Belga többletnyereségadó, Fiat) foglalt állást a Bíróság, a Fiat ítéletről több érdemi következtetés is levonható már. Ennek pedig döntő jelentősége van a tagállami adópolitika szempontjából, hiszen a tét nagy: amennyiben a Bíróság jóváhagyja a Bizottság határozatait, akkor egyesek szerint a belső piac már közel sem lesz olyan vonzó a nagyvállalatok számára, mint korábban. Ugyanis a potenciális bizottsági vizsgálatoktól tartva más befektetési helyszíneket részesíthetnek előnyben, amely végső soron tőkekiáramláshoz is vezethet az Európai Unióból.⁴⁹⁵ Jóllehet, ez

⁴⁹³ Han VERHAGEN: State Aid and Tax Rulings – An Assessment of the Selectivity Criterion of Article 107(1) of the TFEU in Relation to Recent Commission Transfer Pricing Decisions. *European Taxation*, vol. 57., no. 7. (2017) 279.

⁴⁹⁴ DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf, 1-3.

⁴⁹⁵ Karolina BORÓNSKA-Hryniewiecka, Szymon ZARĘBA: The Implications of the European Commission's Decision in the Apple Tax Case. *The Polish Institute of International Affairs*, no. 56. (2016). <https://pism.pl/file/5f860765-3494-4530-85b2-5411029ad7fa>, 2.

csak egyike a szakértők által várt lehetséges következményeknek, ez is jól jelezte azt, hogy milyen várakozások előzték meg az uniós bíróságok döntéseit. Vajon milyen kép rajzolódik ki összességében véve? Sikerrel jár a Bizottság fellépése és a jövőben a tagállami mozgástér szűkülni fog a közvetlen adók területén vagy inkább az figyelhető meg, hogy az ambiciózus bizottsági törekvéseket a Törvényszék, majd a Bíróság fokozatosan visszaszorítja? Ezek mind olyan kérdések, melyekre az elkövetkezőkben a válaszokat keressük.

6.1. A Bizottság értékelési szempontjai a konkrét esetek tükrében

Jelen alfejezetben a korábbi, elméleti háttérrel vizsgáló keretből kilépve ténylegesen is górcső alá vesszük a Bizottságnak a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai tárgyában hozott határozatait. Elsősorban arra keressük majd a választ, hogy a Bizottság milyen értékelési szempontokat alakított ki az egyes esetek tükrében és ez hogyan viszonyul a korábbi – bizottsági, bírósági – esetjoghoz. Ennek során látni fogjuk, hogy a Bizottság a korábbi gyakorlatára, az uniós esetjogra, valamint a nemzetközi adójogi szabályokra is támaszkodva – legalábbis saját megítélése szerint – következetes és határozott lépést tett. Előzetesen fontos kiemelni, hogy a korábbi piaci alapú megközelítés helyett – ténylegesen egy új gyakorlatot kiépítve – a tisztességes adózás elveinek beépítésére törekedett, valamint figyelembe vette az ekkortájt megjelent BEPS Akciótervet is. Emellett a szokásos piaci ár saját értelmezését alakította ki, levezetve azt az EUMSZ 107. cikkéből, továbbá a referenciarendszert kiszélesítve hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévőknek minősítette az integrált és a nem integrált vállalatokat. Mindezek jól jelzik azt a jelentős irányváltást mely az elmúlt években megfigyelhető a Bizottság gyakorlatában: felismerve a versenypolitikában, azon belül az állami támogatások jogában rejlő potenciált, megkísérelte – a tagállami ellenállásra hivatkozva – a közvetlen adók területén a tagállami szuverenitást csökkentve lépéseket tenni azon káros gyakorlatok ellen, amelyek veszélyeztetik a belső piac integritását. A negatív bizottsági határozatok döntően a Benelux államok és Írország ellen születtek, több esetben – különösen, ha a visszafizetendő támogatás mértékét nézzük – is amerikai vállalatokat sújtva. Ez utóbbi tény nem tekinthető véletlennek, mivel a Trump-reform előtt ezek a vállalatok éppen az európai adójogi szabályok alkalmazásával igyekeztek elkerülni a magas amerikai adók megfizetését. Ebben pedig a Benelux államok, valamint Írország tekintetében „partnerre” leltek: ezek a tagállamok ugyanis kifejezetten a kedvező adóügyi elbánás biztosításával kívántak befektetésbarát környezetet teremteni minél több

nagyvállalatot bevonni, amelynek során hosszú évekig lényegében véve szó nélkül eltűrték azt, hogy a nagyvállalatok adórendszerük kiskapuit kihasználva adóelkerülési technikákkal éljenek. A Bizottság vizsgálatai tehát ténylegesen ezen gyakorlatok tarthatatlanságára mutattak rá. Éppen ezért érdemes az elkövetkezőkben részletesen is szemügyre vennünk a Bizottság értékelési szempontjait, amelyekkel szemben a későbbiekben egyébként komoly kritikákat is megfogalmaztak a szakértők, valamint egyes államok.

Mielőtt azonban rátérnénk erre, célszerű néhány további észrevételt tennünk. Ugyanis, ahogy arra előbb utaltunk, a Bizottság vizsgálatai lényegében véve tagállamok szűk csoportja ellen irányult. Ennek kapcsán találóan jegyzi meg Békés Balázs, hogy ezeket a tagállamokat a politikai és gazdasági erőviszonyok egyaránt arra kényszerítik, hogy multinacionális vállalatoknak változatos adókedvezményeket biztosítsanak.⁴⁹⁶ Ez nem meglepő, hiszen ezekben az országokban a pénzügyi szektor jelentős befolyással rendelkezik nemcsak a gazdaságra, hanem a politikai szférára is. Ezt leginkább Luxemburg esete mutatja, ahol már 1981-re a GDP meghatározó elemévé vált és az ország napjainkra a befektetési alapok második legnagyobb otthona lett az USA után. Mindez viszont azzal is járt, hogy hosszú ideig a pénzügyi szektornak nem volt ellenfele Luxemburgban: a politikai szereplők tartózkodtak a kritikus megjegyzésektől, valamint igényeikre sokszor jobban figyeltek, mint a közvéleményére. Gyakorlatilag tehát a pénzügyi szektor és a politika (elsősorban a Keresztény Szocialista Néppárt) szorosan összefonódott, ami abban is tetten érhető, hogy előbbiek könnyen el tudnak jutni a döntéshozókhoz.⁴⁹⁷ Azonban Hollandia (az 500 legnagyobb amerikai vállalat több mint felének van egy leányvállalata az országban) vagy Írország (Double Irish with Dutch Sandwich technikát olyan nagyvállalatok vették igénybe, mint az Apple, a Google vagy a Facebook) sem „szégyenkezhet”: mindkét ország jelentős szerepet tölt be a világ pénzügyi életében, hasonló befektetőbarát politikát folytatva.⁴⁹⁸ Mindezek – nem véletlenül – visszatükröződnek a Bizottság vizsgálataiban is. Ugyanis az eddig lezárt 8 eljárás fele Luxemburgot érinti, míg a másik felén négy ország (Egyesült Királyság, Hollandia, Belgium és Írország) osztozik. Ellenben, ha a visszafizetendő tiltott állami támogatást nézzük, akkor az Apple révén Írország elsőse vitathatatlan: a több mint 14 milliárd eurós összeg mellett a többi szinte eltörlődik. Ez utóbbi tény rávilágít arra, hogy a Bizottság vizsgálatai fókuszában jelentős részben az amerikai nagyvállalatok álltak, amelyek éppen a magas hazai adóteher miatt folytattak adóelkerülést az európai adójogszabályok

⁴⁹⁶ BÉKÉS (2019) i. m. 206.

⁴⁹⁷ WÁGNER (2019a) i. m. 191-192.

⁴⁹⁸ Ezeket az előző fejezetekben részletesen is elemeztük, ehelyütt csak visszautaltunk rájuk.

kihasználásával. Apple, McDonald's, Amazon, Starbucks: ezek mind olyan vállalatok melyek ellen a Bizottság vizsgálatot folytatott le és esetenként nagyon magas összegű visszafizetésről hozott határozatot pl: az Apple mellett az Amazon esetében is kifejezetten jelentős összegről van szó (282,7 millió euró).⁴⁹⁹ Szintén fontos megemlítenünk, hogy míg korábban a Bizottság egész feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozásokat minősített tiltott állami támogatásnak, addig ezekben az eljárásokban az egyes vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapításokra helyezte a hangsúlyt.⁵⁰⁰ Ez alól kivételt a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás és a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer képezett. Az előbbi gondolatokat kiegészítve azzal a ténnyel, hogy a Bizottság több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át a vizsgálatok során, elsősre a laikusok könnyen arra a következtetésre juthatnak, hogy a Bizottság tulajdonképpen a jogintézmény kivezetésére törekedett. Azonban ez távol áll a valóságtól, hiszen a Bizottság nem vonja kétségbe a feltételes adómegállapításokat – elismerve az adózó számára nyújtott jogbiztonsági garanciáit – feltéve, ha nem biztosítanak szelektív előnyt.⁵⁰¹ Mindazonáltal, ahogy azt Gormsen is megjegyzi, vizsgálatai során abból a szakirodalomban széles körben elterjedt nézetből indult ki, amely szerint számos uniós tagállam ezt az eszközt arra használja, hogy kedvező adóügyi elbánásban részesítse a nála megtelepedő multinacionális vállalatokat.⁵⁰² Ez viszont a Bizottság megítélése alapján más – kedvezményben nem részesülő – vállalatot hátrányos helyzetbe hoz, amely tiltott állami támogatáshoz vezethet.⁵⁰³ Az eljárások nívumát összességében véve az jelentette, hogy a Bizottság most először alkalmazta az állami támogatások területén meglévő jogköreit társasági adózási gyakorlatok uniós szintű vizsgálatára, melynek következtében lehetővé vált, hogy 10 évre visszamenőleg visszafizetési kötelezettséget állapítson meg. Ez pedig óhatatlanul azzal járt, hogy a Bizottság felülvizsgálva az egyes tagállami gyakorlatokat, valamint magát a jogintézményt is górcső alá véve, esetenként tiltott állami támogatásról szóló határozatot hozott. A multinacionális vállalatok számára – a retrospektivitás miatt – mindez komoly kockázatnak minősült, hiszen a vizsgálatok következtében az évekkel korábban elfogadott feltételes adómegállapításokon

⁴⁹⁹ BÉKÉS (2019) i. m. 207-208.

⁵⁰⁰ Lilian V. Faulhaber: Beyond Apple: State aid as a model of a robust anti-subsidy rule. *Georgetown Journal of International Law*, vol. 48., no. 2 (2017) 392.

⁵⁰¹ DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf, 2.

⁵⁰² Ezt a kérdést a „Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárzás) problematikája, avagy miért döntött végül a Bizottság az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján való fellépés mellett” c. alfejezetben részletesen megvizsgáltuk.

⁵⁰³ GORMSEN i. m. 369.

alapuló adótervezésük vált bizonytalanná. Ráadásul a Bizottság nemcsak azt vizsgálta, hogy az egyes feltételes adómegállapítások vajon tiltott állami támogatásnak minősülhetnek, hanem ezt kiterjesztette az egyes adózók irányában megvalósuló adóügyi elbánás eseteire is. Ezzel viszont kérdéssé vált, hogy a Bizottság meddig megy el egy olyan területen, amely továbbra is szorosan kötődik a tagállami szuverenitáshoz. Érezte ezt a Bizottság is, éppen ezért már 2014-ben nyilvánosságra hozta az állami támogatás fogalmáról szóló közleményének tervezetét,⁵⁰⁴ majd 2016-ban annak végleges változatát is,⁵⁰⁵ továbbá ugyanebben az évben a Versenyjogi Főigazgatóság közreadott egy munkadokumentumot,⁵⁰⁶ amely szintén a Bizottság vizsgálatait volt hivatott alátámasztani. Ezekben ismételten leszögezte, hogy nem vonja kétségbe a feltételes adómegállapításokat, elismeri – az adózók számára nyújtott – jogbiztonsági szerepüket. Ugyanakkor felhívta arra a figyelmet, hogy noha a közvetlen adók területe a tagállamok kompetenciájába tartozik, bármely adóintézkedésnek meg kell felelnie az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. E tekintetben kiemelte, hogy az olyan feltételes adómegállapítások, amelyek egyes adóalanyokat szelektív előnyben részesítenek, végül könnyen tiltott állami támogatáshoz vezethetnek. Ennek veszélye különösen az alábbi esetekben áll fenn:

- a feltételes adómegállapítás helytelenül alkalmazza a nemzeti adószabályokat és alacsonyabb adóösszeget eredményez,
- a feltételes adómegállapítás más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozás által nem vehető igénybe, vagy
- a hatóság „kedvezőbb” adóügyi megítélést alkalmaz, mint a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő többi adófizető esetében.

Továbbá hangsúlyozta, hogy a transzferárazásnál irányadó szokásos piac ár elve vonatkozásában ugyan figyelembe veszi a nemzetközi adójogban széles körben elterjedt OECD Transzferár-irányelveket, azonban azt nem ennek keretében értelmezi, hanem – az uniós esetjogra hivatkozva – az EUMSZ 107. cikkéből vezeti le. Függetlenül attól, hogy az adott tagállam belefoglalta-e ezt az elvet a nemzeti jogrendszerébe és milyen formában. Mindazonáltal megjegyzi, hogy ha egy transzferárazásos megállapodás összhangban van az

⁵⁰⁴ Nicholas J. DENOVIO-Elisabetta RIGHINI-Nicolle Nonken GIBBS: State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments. *Tax Executive*, April 6, 2016. <http://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/>.

⁵⁰⁵ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), különösen 169-174. pont.

⁵⁰⁶ DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf.

OECD irányelvekkel, akkor az valószínűsíthetően nem eredményez tiltott állami támogatást.⁵⁰⁷ Az előbb említetteken túlmenően beszámol még az általa 2013-ban elindított vizsgálatok állásáról (2016. június 3-ai adatok alapján), melynek nyomán több észrevételt és következtetést is levon. Így többek között rámutat arra, hogy míg egyes tagállamok a vizsgált periódusban több ezer feltételes adómegállapítást adtak ki, addig egyesek (pl: Bulgária, Horvátország) egyet sem. Az APA-k döntő részével nincs probléma, mivel a tagállamok alapvetően követik az uniós és OECD irányelveket. Néhány esetben azonban fennáll annak a gyanúja, hogy az APA nem felel meg a szokásos piaci ár elvének és jelentősen eltér – a független vállalkozásokhoz viszonyítva – a piaci viszonyoktól. Ez elsősorban a pénzügyi társaságok díjazásánál vagy a vállalatcsoporton belüli kifizetések esetében alkalmazott adólevonásnál figyelhető meg. Összességében véve az említett dokumentumok célja, hogy egyenlő adóügyi elbánás érvényesüljön valamennyi adózó esetében a belső piac integritása érdekében. A „renitens” tagállamok ellen folytatott vizsgálatok és negatív határozatok pedig éppen ezt a célt szolgálják.

Végezetül érdemes még megjegyeznünk, hogy noha – ahogy azt a későbbiek során részletesen is látni fogjuk – a szakirodalomban és az egyes államok képviselőitől számos kritika jelent meg a Bizottság gyakorlatával szemben, amelyet többek között a nemzetközi adórendszer aláásásával vádoltak meg, ennek ellenére épített a nemzetközi adójogban meghonosodott elvekre és mintát látott benne az adóelkerülés ellen folytatott harchoz. Ezt jól mutatja, hogy a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére törekedett, valamint fellépését összehangolta a 2013-ban megszületett és 2015-ben elfogadott OECD BEPS Akciótervvel. Előbbi tekintetében fontos kiemelnünk, hogy az uniós adójognak – szemben a tagállami adójogokkal – főszabály szerint nincs költségvetési és redisztribúciós célkitűzése. Ehelyett arra törekszik, hogy az egyes tagállami adórendszereket harmonizálva megakadályozza a verseny torzítását és biztosítsa a belső piac integritását.⁵⁰⁸ Vagyis a Szerződésekre támaszkodva nem igazán lehet megmagyarázni a tisztességes adózásra vonatkozó alapelvek beépülését a Bizottság elmúlt évekbeli kezdeményezéseibe, többek között a multinacionális cégek ellen folyó, állami támogatások jogán alapuló vizsgálatokba. Valójában itt egy néhány év alatt lezajlott folyamatról van szó, melynek fordulópontja 2015-

⁵⁰⁷ A szokásos piaci ár bizottsági értelmezésének a kérdését a későbbiek során részletesen is megvizsgáljuk.

⁵⁰⁸ Ezt a kérdést vizsgálja az alábbi tanulmány a káros adóverseny elleni fellépés vonatkozásában: ERDŐS Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2017/különszám. 58-70.

ben következett be,⁵⁰⁹ azóta a Bizottság döntően erre az elvre épít. Ennek háttérében egyrészt az Európai Unió legitimációs válsága, másrészt a nemzetközi adójogban végbement változások állnak. Ugyanis a Bizottság bizonyos szempontból felismerte, hogy komoly kockázatokat rejt, ha az uniós intézmények elszakadnak a polgároktól.⁵¹⁰ E tekintetben pedig kihasználta a 2010-es évek elején felerősödött, a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikái elleni fellépést szorgalmazó – szakértői és társadalmi – hangok becsatornázását az agendájába: a tisztességes adózásra vonatkozó alapelvek alkalmazását azzal indokolta, hogy azokra szükség van a belső piac integritásának védelme érdekében. Ennek során lényegében véve átvette a nemzetközi adójog, elsősorban az OECD által használt koncepciót, amely több mint 20 évvel ezelőtt született meg. Erre jó példát szolgáltat az 1998-ban elfogadott, káros adóversenyéről szóló jelentése, ahol ez a fogalom inkább tisztességes kereskedelemként jelenik meg és mindössze egy rövid utalás van a dokumentumban, ahol az állampolgárok vonatkozásában hivatkoznak rá („csökkenti a globális jólétet és aláássa az adózók bizalmát az adórendszer integritásában”).⁵¹¹ Napjainkra az utóbbi irányvonal súlya lényegesen megnőtt, amit jól mutat a 2013-ban elindult (és 2015-ben elfogadott) OECD BEPS Akcióterv, melyben a tisztességes adózás kérdése három szinten jelenik meg: az országok, a vállalatok és az állampolgárok vonatkozásában. A dokumentum – a korábbiaknál hangsúlyosabban – arra hívja fel a figyelmet, hogy mindhárom szereplő érdekében áll az adóelkerülés elleni nemzetközi fellépés. A Bizottság éppen ezt a gondolatot ragadta meg, viszont az elmúlt időszakban megtett lépéseiből összességében véve úgy tűnik, hogy a redistribúció helyett a fókusz a procedurális szempontokon van: cél az adópolitika területén a döntéshozatal demokratikusabbá tétele. Ez utóbbit leginkább a 2019-es, többek között az adópolitika területén a minősített többségi döntéshozatalra való áttérést szorgalmazó kommunikációja támasztja alá, míg – a jelen disszertáció tárgyát képező – az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok az előbbi szempontot igazolják. Hiszen a Bizottság meglátása szerint mindez elősegíti a tisztességes adózás megvalósítását: amennyiben a szabályok minden, a belső piacon tevékenykedő vállalatra – függetlenül annak honosságától, méretétől vagy szektorális

⁵⁰⁹ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak – Méltányos és hatékony társaságiadó-rendszer az Európai Unióban: 5 fő cselekvési terület. COM(2015) 302 final, Brüsszel, 2015.6.17.

⁵¹⁰ Ezt jól mutatja, hogy az Európai Unió legitimációs válságával (demokratikus deficit) a szakirodalomban már jó ideje részletesen foglalkoznak. Ezzel kapcsolatban lásd például: Gabriele De ANGELIS: Political legitimacy and the European crisis: analysis of a faltering project. *European Politics and Society*, vol. 18., no. 3 (2017); Svetlozar A. ANDREEV: The EU ‘Crisis of Legitimacy’ Revisited: Concepts, Causes, and Possible Consequences for the European Politics and Citizens. *Political Perspectives*, vol. 7., no. 2. (2007); Tanja A. BÖRZEL: From EU Governance of Crisis to Crisis of EU Governance: Regulatory Failure, Redistributive Conflict and Eurosceptic Publics. *Journal of Common Market Studies*, vol. 54., no. S1 (2016).

⁵¹¹ A jelentést részletesen lásd: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris, OECD Publications, 1998. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>.

elhelyezkedésétől – egyformán vonatkoznak, akkor visszanyerhető az uniós polgárok bizalma.⁵¹² Ezt az irányvonalat pedig a vizsgálatainak során végig követte, amely elsősorban az érveléséből, valamint az egyes határozatok konklúziójából kitűnik.

Ahogy az előbb említettük, a 2013-ban elindult és 2015-ben elfogadásra került OECD BEPS Akcióterv is jelentős hatást gyakorolt a Bizottság felfogására, mivel újabb érvet jelentett egy átfogó vizsgálat megindításához. Az Akcióterv részletes ismertetése meghaladná a disszertáció kereteit, azonban néhány gondolat erejéig ki kell térnünk erre. E tekintetben fontos kiemelni, hogy az intézkedéscsomag hátterében a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai állnak, melynek következtében dollármilliárdok hiányoznak az állami költségvetésekből, veszélyeztetve az adórendszerek integritását is. Az a cél, hogy felszámolják azokat a jogi kiskapukat, amelyek segítségével a profitot adóparadicsomokba csoportosítják át és elejét vegyék az adóalap erózióra irányuló törekvéseknek. Ennek érdekében az OECD adózási munkacsoportja 3 pilléren⁵¹³ alapuló 15 pontos akciótervet dolgozott ki, mely olyan kérdésekre igyekszik választ találni, mint a digitális gazdaságból adódó adózási kihívások, a hibrid megállapodásokból fakadó hatások semlegesítése vagy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok továbbfejlesztése. Az akciótervhez felülvizsgálati és monitorozási eljárás is tartozik.⁵¹⁴ A Bizottság fellépésére mindez inspirálólag hatott. Ugyanis az akcióterv úgy hivatkozik a multinacionális vállalatok adótervezési stratégiájára, mint amelynek célja az adórendszer kiskapuinak kihasználása segítségével mesterségesen átcsoportosítani a nyereséget olyan alacsony adókulcsokat alkalmazó országokba, ahol nem, vagy csak kis mértékben folytatnak gazdasági tevékenységet a kérdéses vállalatok.⁵¹⁵ Ez a megállapítás egybeesik a Bizottság azon tapasztalatával – melyet a LuxLeaks botrány csak megerősített –, hogy a tagállamok feltételes adómegállapítási határozatainak egy része az adóelkerülést és a káros adóversenyt szolgálja, amelyre folyamatos monitorizálással kell válaszolnia. Ez ellen pedig – ahogy azt korábban levezettük – a Bizottság számára legalkalmasabb eszközt éppen az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok jelenthetik. Ez a szemlélet különösen a transzferárazás esetében érhető tetten, amelyet – az akciótervhez hasonlóan – a Bizottság nemcsak az adóelkerülés, hanem a

⁵¹² Erről részletesen lásd: PIRLOT i. m. 403-415.

⁵¹³ Ezek: egységes nemzetközi adószabályok kialakítása, értékteremtés helye szerinti adózás megteremtése, átlátható nemzetközi adórendszer megteremtése. Erről részletesen lásd: BÉKÉS (2019) i. m. 236-242.

⁵¹⁴ What is BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

⁵¹⁵ Sigrid J. C. HEMELS: Implementation of BEPS in European Union hard law. *The Ritsumeikan Economic Review*, vol. 67., no. 2 (2018) 188.

káros adóverseny egyik lehetséges eszközének is tart.⁵¹⁶ Ehhez pedig szorosan kapcsolódik az akcióterv 5., valamint 8-10. pontjai, melyek közül előbbi a káros adózási gyakorlatok elleni fellépést, míg az utóbbiak a transzferáraknak az értékteremtéssel való összhangját szorgalmazzák. Ennek értelmében többek között arra világítanak rá, hogy amennyiben egy harmadik ország is be van iktatva az adóegyezmények által létrehozott bilaterális keretrendszerbe, akkor az jelentősen megkönnyítheti az adóelkerülést pl: alacsony adókulcsot alkalmazó országban létesített leányvállalat vagy transzferárazási megállapodások keretében a jövedelem mesterséges átcsoportosításának segítségével.⁵¹⁷ A multinacionális vállalatok – amint azt a LuxLeaks botrány, valamint azt a szakirodalom is igazolta – több tagállam esetében (elsősorban a Benelux-államok és Írország) is olyan partnerre leltek, amelyek ezen technikákat nemcsak eltűrték, hanem esetenként közre is működtek ezekben („sweetheart deals”). A Bizottság éppen erre a feltételezésre épített, amikor 2013-2014-ben megindította a vizsgálatait.⁵¹⁸ Így tulajdonképpen nem számít meglepőnek, hogy számos negatív határozata éppen az APA-kat érintette pl: Starbucks, Fiat. Szintén hasonló a helyzet az akcióterv 6. és 7. pontjai tekintetében is, amely az adóegyezményekkel kapcsolatos visszaélésekre, valamint az állandó telephely mesterséges kijátszására irányul.⁵¹⁹ Ugyanis ezeknek a korábbi években már voltak előjelei, amelyek a 2010-es évekre felerősödtek. Itt a legjobb példát a McDonald’s eset szolgáltatja, ahol az érintett vállalat a Luxemburg-USA adóegyezmény rendelkezéseit kihasználva elérte, hogy sehol sem fizetett adót. Erre a Bizottság is felfigyelt és vizsgálatot indított, melyet a későbbiek során fogunk részletesen elemezni.

A fentiek alapján előzetesen tehát azt mondhatjuk, hogy a Bizottság vizsgálatai döntően egy szűk országcsoportra korlátozódtak, erőteljesen az amerikai nagyvállalatokra fókuszálva. Habár a Bizottság nem vonja kétségbe a feltételes adómegállapítás intézményét, kritikusan szemléli ezeket, mivel – támaszkodva a szakirodalomra – megítélése szerint ezek alkalmasak lehetnek a különböző adóelkerülési gyakorlatok folytatásához. Ez a felfogás pedig – ahogy majd látni fogjuk – végigkíséri a Bizottság eljárásait, melynek következtében azokat a tagállamok és a szakértők részéről folyamatos kritikák érik, noha a Bizottság a nemzetközi adójog fejlődését kihasználva igyekezett fellépni a káros adógyakorlatok ellen. Miben rejlik

⁵¹⁶ Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State aid, tax competition and BEPS: comments on the European Commission’s decisions on transfer pricing rulings. *University of Leicester School of Law Research Paper*, No. 17/00. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2947870. 3.

⁵¹⁷ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, 18., 20-21.

⁵¹⁸ GORMSEN i. m. 369.

⁵¹⁹ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, 19-20.

ez az ellentmondás? Az elkövetkezőkben ennek fogunk részletesen utánajárni, melynek során 3 vonalon fogjuk áttekinteni a Bizottság értékelési szempontjait:

- a nemzetközi adórendszerben meglévő kiskapuk kihasználása, különös tekintettel az adóegyezménnyel történő visszaélés problematikájára,
- az állami támogatás fogalmi elemeinek (elsősorban az előny és a szelektivitás) értelmezése, különös tekintettel a feltételes adómegállapításokra,
- egész tagállami szabályozások tiltott állami támogatásnak minősítése.

Mindezekből már előzetesen is kitűnik, hogy a Bizottság behatóan foglalkozott a feltételes adómegállapítások által nyújtott adókedvezmények kérdéskörével, valamint az állami támogatások jogán alapuló fellépés háttérének megerősítésével. E tekintetben pedig több olyan lépést is tett, amely a közvetlen adózás területén meglévő tagállami mozgástér korlátozásának minősíthető.

A konkrétumokra térve célszerű az elemzésünket a jogi kiskapuk problematikájával kezdeni. Ugyanis ahogy arra korábban rávilágítottunk, a multinacionális vállalatok változatos adóelkerülési technikákat dolgoztak ki, melyek segítségével dollármilliárdokkal tudják csökkenteni az adófizetési kötelezettségeiket. A 2010-es évekre ezek a gyakorlatok már súlyosan fenyegették az állami költségvetéseket, jelentős mértékű adóbevétel kiesést okozva az egyes országoknak. Mindez az Európai Unió tagállamai esetében is óriási kihívást jelentett, hiszen – ahogy láthattuk – míg egyes tagállamok ennek nyertesei voltak (pl: Luxemburg, Írország, Hollandia), addig mások komoly veszteségeket voltak kénytelenek elkönyvelni (pl: Németország, Franciaország). Erre pedig a Bizottság is felfigyelt, mivel ezek a folyamatok – a verseny torzításával – egyre inkább veszélyeztették a belső piac integritását. A multinacionális vállalatok által alkalmazott technikák közül elsősorban az adórendszerekben meglévő kiskapukat kihasználó gyakorlatokra helyezte a hangsúlyt a vizsgálatai során. E tekintetben a feltételes adómegállapítások problematikája mellett az adóegyezményekkel történő visszaélés („*treaty abuse*”) esetköre emelkedik ki. Ebben a részben most ez utóbbival fogunk foglalkozni, melyet többek között az is indokol, hogy a Bizottság egyedül az idekapcsolódó McDonald’s ügyben hozott negatív határozatot. Mielőtt azonban az esetet részletesen is megvizsgálánk, szükséges kitérnünk röviden a kettős adóztatással kapcsolatban felmerülő gyakorlati és fogalmi kérdésekre.

Erdős Éva szerint kettős adóztatásról akkor beszélhetünk, ha a rezidencia és a forrás elve ugyanazon adóalany ugyanazon jövedelme viszonylatában egyidejűleg jelenik meg, vagyis az érintett ugyanazon jövedelmét legalább két különböző államban sújtják adóval ugyanazon időszakon belül. A szakirodalomban két fajtáját, a jogi és a gazdasági kettős adóztatást

különböztetik meg. Előbbi megegyezik az imént említett meghatározással, míg utóbbi arra utal, hogy ugyanazon jövedelem adóztatása különböző személyek felé történik.⁵²⁰ A probléma gyökerei a globalizációhoz, illetve a tőke áramlása előtti akadályok jelentős részének megszűnéséhez köthető. A nemzetközi vállalatok ugyanis azzal szembesültek, hogy egyszerre több országban is adófizetési kötelezettségük keletkezik, ami veszélyezteti a nyereségüket, illetve a versenyképességüket. Ez pedig könnyen konfliktusokhoz vezethet az érintett országok között. Ennek elkerülése érdekében már a 20. század elején kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kötöttek egymással az európai országok. A későbbiek során – az esetleges konfliktusok elkerülése érdekében – egy modellegyezmény kidolgozására törekedtek, azonban tekintettel az egyes országok közötti fejlettségbeli különbségekre, ez csak részben valósult meg. Ugyanis míg a fejlett országok az adóilletékesség, addig a fejlődők a jövedelem forrásának a pártján álltak, melynek következtében megszületett az előbbiek érdekeit támogató OECD modellegyezmény, majd azt követően az utóbbiaknak kedvező ENSZ modellegyezmény.⁵²¹

A kettős adóztatásnak a belső piac szempontjából is komoly jelentősége van, hiszen ennek értelmében a teljes adóteher figyelmen kívül hagyásával kerül sor az adóztatásra, amely versenytorzító hatásokkal járhat. Nem véletlen tehát, hogy a Bíróság kiterjesztve értelmezi a kérdéskört és úgy tekint rá, mint ami akadályozza a szabad mozgást a belső piacon, eltántorítva a piaci szereplőket a határon átnyúló gazdasági tevékenységek folytatásától. Éppen ezért a Bíróság többször is rámutatott már ezen probléma tarthatatlanságára az Európai Unióban,⁵²² melynek felszámolását az uniós jogi célkitűzések közé sorolta.⁵²³ Ennek érdekében az Európai Unió alapvetően mind a mai napig támogatja a tagállamokat abban, hogy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket kössenek egymással.⁵²⁴ Habár a Szerződésekben az EKSZ 293. cikkéhez hasonló rendelkezés már nem szerepel, ennek

⁵²⁰ ERDŐS Éva-KISS Lilla Nóra: A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/1. különszám. 80-81.

⁵²¹ WÄGNER (2019a) i. m. 186-187.

⁵²² ERDŐS-KISS i. m. 79. Ennek kapcsán lásd még: C-336/96. sz. ügy Époux Robert Gilly kontra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [ECLI:EU:C:1998:221] 16. pont., C-190/12. sz. ügy Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy [ECLI:EU:C:2014:249] 59. pont., C-47/12. sz. ügy Kronos International Inc. kontra Finanzamt Leverkusen [ECLI:EU:C:2014:2200] 69. pont.

⁵²³ Christoph MARCHGRABER: Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem. *Kluwer International Tax Blog*, January 5, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/01/05/double-non-taxation-not-policy-also-legal-problem/>. Ennek kapcsán lásd még: C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471] 28. pont., C-540/11. sz. ügy Daniel Levy és Carine Sebbag kontra État belge – SPF Finances [ECLI:EU:C:2012:581] 27. pont.

⁵²⁴ Érdekeség, hogy szűk körben, az EUMSZ 352. cikke alapján, maga az Európai Unió is jogosult bilaterális vagy multilaterális megállapodásokat kötni harmadik országokkal a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Azonban ennek feltétele, hogy azt a belső piac működése során az uniós célok megvalósítása indokolja pl: Megtakarítási irányelv vonatkozásában kötött nemzetközi egyezmények (USA, Svájc, San Marino).

ellenére a tagállamok jogosultak egymás között ilyen egyezmények elfogadására. Ráadásul az erről szóló döntés továbbra is a tagállami szuverenitás körébe tartozik, az elsődleges jog nem tartalmaz rendelkezéseket arra vonatkozóan, hogy a tagállamok milyen elveket kövessenek vagy hogy azonos alapokra helyezték az adórendszereiket. Emellett nincs utalás a Szerződésekben a harmadik államokkal kötött adóegyezményekre sem, amely tovább növeli a tagállamok mozgásterét. Ugyanakkor – az uniós jog elsőbbségéből fakadóan – az adóegyezményeket az uniós joggal összhangban kell megkötni és értelmezni. Ez a kötelezettség viszont nemcsak az uniós tagság utáni, hanem az az előtt megkötött egyezményekre is irányadó, melyből az is következik, hogy az uniós tagállamoknak módosítaniuk kell egy megállapodást, ha az időközben ellentétessé vált az uniós joggal (EUMSZ 351. cikk), függetlenül attól, hogy azt egy másik tagállammal vagy egy nem uniós országgal kötötték. Harmadik államok esetében az uniós jog természetesen ilyen kötelezettséget nem támaszt.⁵²⁵ Mindezek fényében adódik a kérdés, hogy vajon a Bíróság jogosult-e egy tagállami adóegyezményt értelmezni? A válasz napjainkban már korántsem egyértelmű. Hiszen, ahogy láthattuk, habár a tagállamok továbbra is szabadon köthetnek ilyen egyezményeket, jogkörüket csak az uniós joggal összhangban gyakorolhatják. Utóbbiból az is következik, hogy az uniós jog – a tagállami joggal szembeni elsőbbsége folytán – felülírja azokat a nemzetközi megállapodásokat, amelyek azt sértik.⁵²⁶ Azonban a Bíróság az EUMSZ 263. cikke értelmében csak az uniós jogot értelmezheti, a nemzetit nem, továbbá a nemzetközi elveket és egyezményeket annyiban használhatja fel, amennyiben azok általánosan elfogadottak a tagállamok körében.⁵²⁷ Ebből kifolyólag a Bíróság a múltban óvatosan kezelte

⁵²⁵ BÉKÉS (2019) i. m. 184-185. Ettől eltérő véleményen van Ilaria Panzeri, aki szerint a harmadik országokkal kötött adóegyezmények esetében a helyzet bonyolultabb, mivel – 1969. évi Bécsi egyezmény a szerződések jogáról 34. cikke alapján – nem lehet harmadik országokra egyoldalúan jogokat és kötelezettségeket róni. Itt két esetben egyértelmű a helyzet: ha az uniós csatlakozás előtt kötötték meg az adóegyezményt, akkor az uniós joggal való ütközés esetén mind az elsődleges, mind a másodlagos jog vonatkozásában az adóegyezményt kell alkalmazni; ha az uniós csatlakozás és (a normakonfliktus által érintett területen) a másodlagos jog elfogadása után kötötték meg az adóegyezményt, akkor pedig mindig az uniós jogot kell alkalmazni. Ezzel szemben szürke zónának számít az az esetkör, amikor az uniós csatlakozás után, viszont (a normakonfliktus által érintett területen) a másodlagos jog elfogadása előtt kötötték meg az adóegyezményt: ilyenkor az elsődleges joggal való ütközés esetén mindig az uniós jogot kell alkalmazni, viszont a másodlagos joggal való ütközés esetén bizonytalan a helyzet, mivel az EUMSZ 351. (1) cikke nem foglal állást kifejezetten e tekintetben. Így utóbbi esetben az adóegyezmény alkalmazása mellett és ellen egyaránt felsorakoztathatók érvek. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Ilaria PANZERI: Tax Treaties versus EU Law: Which should prevail? *European Taxation*, vol. 61., no. 4. (2021) 149-155.

⁵²⁶ C-3/91. sz. ügy Exportur SA kontra LOR SA és Confiserie du Tech SA [ECLI:EU:C:1992:420] 8. pont., C-469/00. sz. ügy Ravil SARL kontra Bellon import SARL és Biraghi SpA [ECLI:EU:C:2003:295] 37. pont., C-478/07. sz. ügy Budějovický Budvar, národný podnik kontra Rudolf Ammersin GmbH [ECLI:EU:C:2009:521] 98. pont.

⁵²⁷ Malin NETTESTAD: Tax Treaties: The EU Tax Dilemma – The relationship between EU State Aid and Tax Treaties. *Master Thesis in Tax Law*, Uppsala Universitet, 2017. <https://uu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1157901/FULLTEXT01.pdf>, 20.

ezt a kérdést, figyelembe véve a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját. Számos ügyben foglalkozott a kérdéssel, melynek kapcsán többek között kimondta, hogy nem vizsgálhatja – a közvetlen adók területén megvalósult harmonizáció alacsony foka miatt –, hogy konkrét tagállami intézkedések összeegyeztethetők-e a tagállamok által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekkel és nincs hatásköre arra sem, hogy megállapítsa ezen egyezmények rendelkezéseinek valamely szerződő tagállam általi esetleges megsértését, mivel azokra az érintett nemzeti jogok az irányadók.⁵²⁸ Ugyanakkor, tekintettel arra, hogy a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő jogköreiket az uniós joggal összhangban kell gyakorolniuk, az egyes adóegyezmények alkalmazásából fakadó hatások vizsgálhatók.⁵²⁹ Mindazonáltal a tagállamok a továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében,⁵³⁰ valamint nem kötelesek a saját adórendszerüket más tagállamok eltérő adórendszereihez folyamatosan igazítani annak érdekében, hogy a kettős adóztatást kiküszöböljék.⁵³¹

Látszólag tehát a tagállamoknak nem kell aggódniuk amiatt, hogy a Bíróság értelmezési vitába bonyolódna velük a fenti esetben. Ennek ellenére vannak olyan szakértők, akik szerint a jövőben nem lehet kizárni, hogy ezen a területen is változás áll majd be. Herwig Hoffmann például megjegyzi, hogy a korábbi EKSZ 293. cikkének hiányában egyre kevésbé lesz tartható az az álláspont, hogy a Bíróságnak tartózkodnia kell a kettős adóztatás belső piaccal való összeegyeztethetőségének vizsgálatával. Emellett azzal is számolni kell, hogy megnövekedhet az uniós alapszabadságok jelentősége a kettős adóztatási egyezmények és azok hatásainak vizsgálata során, ugyanis – mint említettük – a kettős adóztatás negatívan hat az alapszabadságok gyakorlására. Mindez viszont csökkenti a tagállamok mozgásterét, hiszen ilyen esetekben a korlátozás csak akkor igazolható, ha – az uniós arányossági tesztnek

⁵²⁸ C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754] 46-47. pont., C-141/99. sz. ügy Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID) kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2000:696] 18. pont., C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471] 22. pont.

⁵²⁹ C-307/97. sz. ügy Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland kontra Finanzamt Aachen-Innenstadt [EU:C:1999:438] 58. pont., C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754] 53. pont.

⁵³⁰ C-350/11. sz. ügy Argenta Spaarbank NV kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2013:447] 50. pont., C-322/11. sz. ügy A Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2013:716] 41. pont., C-157/10. sz. ügy Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA kontra Administración General del Estado [ECLI:EU:C:2011:813] 31. pont.

⁵³¹ C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754] 51. pont., C-157/10. sz. ügy Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA kontra Administración General del Estado [ECLI:EU:C:2011:813] 39. pont

megfelelően – azt kényszerítő közérdek indokolja. Ez utóbbi azonban az adózás területén nehezen értelmezhető, hiszen a tagállami jogrendszerekben számos legitim, ugyanakkor ellentmondásos érv is létezhet az egyes korlátozó intézkedések alátámasztására. Hoffmann szerint erre a problémára a megoldást az OECD modellegetezmény jelenthetné, amely viszonyítási alapként szolgálhatna az arányossági teszt során.⁵³² Ugyanakkor nemcsak az alapszabadságok tekintetében merülhetnek fel kérdések: esetenként tiltott állami támogatás is megvalósulhat. Luja szerint ez az egyes intézkedések szelektív jellegéből fakadhat pl: az adófizetési kötelezettség alóli mentesítés az általános alkalmazás helyett csak bizonyos jövedelmekre vonatkozik. Ezt úgy lehet megelőzni, ha az adott egyezmény kellően részletes és nem hagy számottevő mérlegelési lehetőséget a nemzeti hatóságok számára. Önmagában véve azonban a kettős adóztatási egyezmény alkalmazásából fakadó eltérések („*mismatches*”) nem minősülnek tiltott állami támogatásnak.⁵³³

Számunkra az állami támogatásos vonalnak komoly jelentősége van, mivel az adóegyezmények vonatkozásában nemcsak kettős adóztatás, hanem kettős nem adóztatás is megvalósulhat, amely könnyen magával vonhatja a tiltott állami támogatás gyanúját. Erre többek között a korábban már szóba hozott McDonald’s ügy is rávilágít, melyet nemsokára érdemben megvizsgálunk. Előtte azonban célszerű röviden áttekintenünk a fogalmi keretet, valamint a jelenség háttérében álló okokat. Előbbi kapcsán azt mondhatjuk, hogy a kettős nem adóztatás egyszerre jelent jogi és politikai problémát. Lényege, hogy a határon átnyúló tevékenységekből származó jövedelmet nem, vagy csak indokolatlanul alacsony adók sújtják, mivel azt mesterségesen elkülönítik az azt generáló tevékenységektől. Önmagában véve azonban nem minden olyan helyzet eredményez kettős nem adóztatást, ahol a jövedelem adómentes marad. Ugyanis esetenként az országok szándékosan idézik elő ezt a helyzetet, amely nem jár konfliktussal. Erre jó példa a lottónyeremények esete, ahol sem Ausztria, sem Németország nem él az adóztatás jogával. Így az osztrák és német állampolgároknak a másik országban szerzett nyeremények után nem kell adót fizetniük. Mindazonáltal gyakoribbnak számítanak a nem szándékolt esetek, amelyek ellen a nemzetközi szervezetek (pl: OECD) mellett az Európai Unió is határozott küzdelmet folytat, hiszen ezek – az OECD BEPS Akcióterv 15. pontja értelmében – összességében véve az összes fél által fizetett adó csökkentéséhez vezethet, károsítva többek között a versenyt és a gazdasági hatékonyságot.⁵³⁴ Ennek háttérében egyrészt az egyes országok egyre komplexebb adórendszerei, valamint – a

⁵³² Herwig HOFMANN: Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law. In: Alexander RUST (ed.): *Double Taxation within the European Union*. The Hague, Kluwer, 2011. 83-85.

⁵³³ NETTESTAD i. m. 29.

⁵³⁴ ERDŐS-KISS i. m. 80-81.

korábban már említett – preferenciális adórezsimek állnak,⁵³⁵ másrészt maguk az adóegyezmények is megteremtették ennek lehetőségét. Hiszen míg egyfelől csökkentek az adminisztratív költségek és kiszámíthatóvá vált az adózás (elősegítve ezzel a külföldi közvetlen befektetéseket), addig másfelől az egymással szerződő államok adórendszerei közötti ellentmondások és az egyezményekben rejlő kiskapuk a multinacionális vállalatok számára olyan lehetőségeket kínáltak, amellyel könnyen ki tudták játszani a rendszert pl: eltérő adókulcsok esetén adótervezéssel elérhető az adóalapnak a lehető legalacsonyabb szintre csökkentése; szabadon eldönthetik, hogy hol legyen a székhelyük. Ráadásul esetenként (pl: Luxemburg) maguk az államok is érdekeltek abban, hogy a multinacionális vállalatok minél kedvezőbb adóügyi elbánásban részesüljenek.⁵³⁶

Nem véletlen tehát, hogy a Bizottság – a Bíróság gondolatmenetét kiegészítve – a kettős nem adóztatást is összeegyeztethetetlennek tekinti a belső piaccal.⁵³⁷ Ez elsőre ellentmondásosnak tűnhet, hiszen az alapszabadságok (pl: a szabad mozgás) szempontjából látszólag ideális, ha egy határon átnyúló tevékenységből származó jövedelem nem adózik. Ugyanakkor ez egyúttal azt is jelentheti, hogy a tagállam tiltott állami támogatásban részesítette az érintett adózót. Ennek legfontosabb feltétele, hogy a jogalkotó az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő más gazdasági szereplőkhöz képest szelektív előnyt biztosítson. Önmagában véve viszont ezt – mint láthattuk – nem alapozza meg az, ha az adott jövedelem tekintetében a tagállamok – sem a hazai, sem a külföldi adózók vonatkozásában – nem állapítanak meg adófizetési kötelezettséget. Éppen ezért habár nem minden kettős nem adóztatással kapcsolatos eset minősül tiltott állami támogatásnak, azonban annak gyanúja szinte mindig ott lebeg, amely jó eséllyel felkeltheti az uniós intézmények – elsősorban a Bizottság – figyelmét is.⁵³⁸

Mindezek fényében érdemes most már megvizsgálnunk⁵³⁹ a többször hivatkozott McDonald's esetet,⁵⁴⁰ melyben a Bizottság kísérletet tett egy bilaterális adóegyezmény egyik

⁵³⁵ Ezzel kapcsolatban röviden összefoglalva lásd: Luder GERKEN-Jorg MARKT-Gerhard SCHICK: Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU. *Intereconomics*, vol. 36., no. 5. (2001) 245-246.

⁵³⁶ WÄGNER (2019a) i. m. 187.

⁵³⁷ Ennek kapcsán lásd például: Taxation in the European Union. *Commission of the European Communities*, SEC(96) 487 final, Brussels, 20.03.1996. 13., 2012/772/EU bizottsági ajánlás (2012. december 6.) az agresszív adótervezésről. HL L 338., 2012.12.12., 41–43. o. 5. pont.

⁵³⁸ MARCHGRABER i. m.

⁵³⁹ Tekintettel arra, hogy a következő alfejezet kifejezetten a szakirodalmi kritikákkal foglalkozni, ezért a jelen alfejezetben a hangsúlyt a konkrét esetekből levonható megállapításokra helyezzük, melyek segítségével a Bizottság értékelési szempontjai is kirajzolódnak. Ebből következik, hogy míg egyes eseteket részletesebben, addig másokat csak érintőlegesen veszünk végig és inkább a közös szempontrendszer (pl: bizottsági piaci ár, integrált és nem integrált vállalatok kérdése) keressük bennük.

rendelkezésének értelmezésére.⁵⁴¹ Ez elsőre meglepőnek tűnhet, hiszen – ahogy láthattuk – a Bíróság többször is óvatosan kezelte ezt a kérdést, figyelembe véve a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő szuverenitását. Azonban azt is megjegyeztük, hogy a tagállamok az egyezmények megkötésére és értelmezésére vonatkozó jogkörüket az uniós összhangban gyakorolhatják, valamint tiltott állami támogatás is felmerülhet az egyezmények szelektív alkalmazása miatt. A Bizottság ez utóbbi szempontokból indulhatott ki, mikor megindította a precedens értékű vizsgálatát. A konkrét ügy kapcsán érdemes tudni, hogy a McDonald's olyan franchise-modellt⁵⁴² alakított ki, mely a könnyen alkalmazható szerkezetátalakítás eszközével együtt melegágya az adóelkerülésnek. Erről a gyakorlatról 2015-ben számolt be egy jelentés,⁵⁴³ melyet nem sokkal később az Európai Parlament adóügyekben illetékes bizottsága előtti meghallgatás követett, ahol számos kérdést tettek fel a vállalatnak. Azonban az még olyan alapvető információkat sem volt hajlandó megosztani, mint azon országok tényleges adómértéke, ahol a vállalat működik. Nem véletlen tehát, hogy az ezekben az években igen aktív Bizottság már 2014-ben eljárást indított a McDonald's luxemburgi leányvállalata⁵⁴⁴ ellen a kedvező adóügyi elbánás miatt. Az előzetes vizsgálat⁵⁴⁵ eredményeképpen pedig arra a következtetésre jutott, hogy a leányvállalat a 2009-ben kiadott két feltételes adómegállapítás óta lényegében véve nem fizetett adót. Ez annak volt köszönhető, hogy a luxemburgi hatóságok arra hivatkozva biztosítottak adómentességet a leányvállalatnak, hogy a nyereség az USA-ban adókötelesnek számít. Utóbbival kapcsolatban azonban már a második feltételes adómegállapítás kibocsátása után nem követelték meg azt, hogy a vállalat bizonyítékokat szolgáltatson annak teljesítéséről. Mindezt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a luxemburgi hatóságok szelektív előnyt biztosítottak a McDonald's-nak, mivel tudtak arról, hogy az nem fizet adót az USA-ban, noha hasonló ténybeli és jogi

⁵⁴⁰ 2019/1052/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a McDonald's Europe javára kiadott SA.38945. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) (korábbi 2014/CP.) számú feltételes adómegállapítási határozatokról, HL L 195, 2019.7.23., 20–39. o.

⁵⁴¹ WÁGNER (2019a) i. m. 194-201.

⁵⁴² Ennek értelmében átengedi a szellemi tulajdont a jogbérletbe vevőnek ahelyett, hogy az egyes boltokat közvetlenül irányítaná.

⁵⁴³ Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald's. *European Public Service Union*, Feb. 24, 2015. <https://www.epsu.org/article/unhappy-meal-%E2%82%AC1-billion-tax-avoidance-menu-mcdonalds>.

⁵⁴⁴ A leányvállalatnak 2 részlege van, amelyek közül az egyik az USA-ban, míg a másik Svájcban található. Míg az előbbi szinte semmilyen érdemleges tevékenységet nem végez, még munkavállalói sincsenek, addig az utóbbi korlátozott tevékenységet folytat a franchise (jogbérleti)-jogosultságokkal kapcsolatban. Ennek ellenére 2009-ben az anyavállalattól megszerzett jogbérleti jogosultságok rögtön az amerikai részleghez lettek csoportosítva. Mindez azt eredményezte, hogy az uniós, orosz és ukrán piacokon működő – jogbérletbe vevő – gyorséttermi láncolatól érkező jogdíjak Luxemburgból a svájci részlegben keresztül az amerikaihoz kerültek.

⁵⁴⁵ Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2015. december 3. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_15_6221.

helyzetben van, mint a többi belföldi vállalat.⁵⁴⁶ Emellett a Bizottság azt is hangsúlyozta, hogy Luxemburg-USA kettős adóztatás elleni adóegyezmény 25. cikke nem ad lehetőséget a mentesítésre, ha az USA nem él az adóztatási jogával. Ez utóbbit a Bizottság szerint az OECD Adózási Modellegetyezménye és annak Kommentárja (noha az érintett adóegyezményt 1999-ben kötötték meg, míg a Kommentár csak 2000-ben született meg és nem tartalmazott utalást a megszületése előtt elfogadott egyezményekből származó anomáliák orvoslására) is alátámasztja. Ezzel szemben viszont a vállalat és a tagállam arra hivatkozott, hogy az említett adóegyezmény lehetővé tette a mentesítést. Ugyanis habár a luxemburgi jog szerint a McDonald's ottani részlege állandó telephelynek minősül, addig az amerikai jog szerint nem. Továbbá a 25. cikk nem teszi függővé a mentesítést attól, hogy a jövedelmet az USA ténylegesen megadóztatja-e. Jól látható tehát, hogy a felek között értelmezési vita robbant ki: míg a luxemburgi hatóságok a szó szerinti értelmezés mellett álltak ki, addig a Bizottság a tartalmi/teleologikus értelmezést részesítette előnyben.

Ezzel pedig a Bizottság azt üzenete, hogy egy olyan terület is hajlandó fellépni, amelyet korábban a Bíróság is óvatosan kezelte. Ugyanakkor, amint fentebb részleteztük, az alapszabadságok és az állami támogatások joga tekintetében felmerülhetnek kérdések, különösen, ha az adott egyezmény szövegezése széles mozgásteret biztosít a nemzeti hatóságok számára. Ez utóbbira enged következtetni Margrethe Vestager versenypolitikáért felelős uniós biztos, aki hangsúlyozta, hogy *„az országok közötti kettős adóztatásról szóló egyezményeknek az a céljuk, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és nem az, hogy indokolják a kettős nem adóztatást”*.⁵⁴⁷ Vajon ez azt jelenti, hogy a kettős nem adóztatás önmagában tiltott állami támogatásnak minősül?⁵⁴⁸ Vagy inkább arról van szó, hogy a Bizottság olyan adóegyezmény értelmezést kíván a tagállamokra kényszeríteni, amelyik kizárja a kettős nem adóztatást?⁵⁴⁹ Ezek a kérdések relevánsak, hiszen a fentebb vázolt bizottsági érvelés a gyakorlatban azt eredményezné, hogy amennyiben az USA – saját belső jogrendszere miatt – nem élhetne az adóztatás jogával, akkor abban az esetben Luxemburg köteles lenne a

⁵⁴⁶ A Bizottság a luxemburgi társasági adózás általános szabályait tekintette referenciarendszernek, amely globális adóztatást (worldwide taxation) ír elő az adóilletőséggel rendelkező vállalatok esetében, kivéve, ha egy adóegyezményt kell alkalmazni. A Bizottság a második feltételes adómegállapítást valamennyi adóilletőséggel rendelkező vállalattal összehasonlítva vizsgálta, függetlenül attól, hogy alanyai-e egy adóegyezménynek vagy sem. Ennek tükrében a McDonald's luxemburgi leányvállalatának is globálisan kellene adóznia, ellenkező esetben szelektív előny áll fenn. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: NETTESTAD i. m. 34-36.

⁵⁴⁷ Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2015. december 3. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_15_6221.

⁵⁴⁸ GORMSEN i. m. 373.

⁵⁴⁹ Werner HASLEHNER: The McDonald's State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty. *Kluwer International Tax Blog*, June 22, 2016. <http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty/>.

jövedelmet megadóztatni. Vagyis önmagában véve a luxemburgi jog nem lenne elegendő az adóegyezmény megfelelő értelmezéséhez és alkalmazásához: a hatóságoknak figyelembe kellene venni az amerikai jog vonatkozó rendelkezéseit is.⁵⁵⁰ Ez a logika viszont jó eséllyel szembemenne a bírósági esetjoggal, miszerint a tagállamoknak nem kell saját adórendszerüket más tagállamok adórendszereihez folyamatosan igazítani. Ugyanis habár ezt a megállapítást a Bíróság a kettős adóztatásra értette, az – a korábban említettek tükrében – analógiával élve a kettős nem adóztatás vonatkozásában is fennállhat. Mindazonáltal amennyiben a tagállamok által kötött adóegyezményeket kizárnánk az állami támogatásokon jogán alapuló vizsgálatok alól, akkor a hazaiakkal szemben a külföldi vállalatoknak kedvező értelmezés esetén adóverseny veszélye állna fenn. Ez pedig – függetlenül az uniós intézmények és a tagállamok közötti hatáskörmegosztástól – ellentétes lenne az állami támogatások jogának filozófiájával és céljával.⁵⁵¹

Mindezek fényében jól látszik, hogy a Bizottság egy rendkívül komplex esettel állt szemben, amely potenciálisan magában hordozott egy jövőbeli vitát a Bírósággal, ha a Bizottság a végső döntésében is a fent vázolt irányvonalat követi. Tekintettel arra, hogy a Bizottság számára az adóelkerülés elleni kemény fellépés a 2010-es évekre kardinálissá vált és a McDonald's ügyig már számos esetben hozott negatív határozatot,⁵⁵² előzetesen az volt valószínűsíthető, hogy ebben az ügyben sem „hátrál meg” és végig viszi.

Ennek ellenére végül mégsem állapított meg tiltott állami támogatást. Határozatában⁵⁵³ többek között kiemelte, hogy a vitatott feltételes adómegállapítás nem biztosított szelektív előnyt a McDonald's számára, s a luxemburgi hatóságok az egyezményt koherens módon értelmezték a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók tekintetében. Emellett rámutatott arra, hogy mivel az állandó telephely fogalmával szemben a gazdasági tevékenység fogalmát nem határozza meg az egyezmény, ezért az azt alkalmazó ország joga szerint kell az utóbbit értelmezni. Ennek következtében viszont a McDonald's amerikai részlege a luxemburgi jog szerint állandó telephelynek minősült, így a luxemburgi hatóságoknak mentesíteniük kellett a vállalatot az adófizetési kötelezettség alól. A kettős nem-adózás (double non-taxation) abból fakadt, hogy az amerikai hatóságok – a gazdasági tevékenység amerikai jog szerinti

⁵⁵⁰ Piergiorgio VALENTE: McDonald's Fiscal State Aid Clearance: Questions Still Pending. *Kluwer International Tax Blog*, December 4, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/12/04/mcdonalds-fiscal-state-aid-clearance-questions-still-pending/>.

⁵⁵¹ NETTESTAD i. m. 50.

⁵⁵² Ezzel kapcsolatban lásd: https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en. Az elkövetkezőkben majd éppen ezeken az ügyeken lesz a hangsúly.

⁵⁵³ 2019/1052/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a McDonald's Europe javára kiadott SA.38945. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) (korábbi 2014/CP.) számú feltételes adómegállapítási határozatokról, HL L 195, 2019.7.23., 20–39. o.

értelmezése miatt – nem éltek az adóztatás jogával. Az pedig, hogy erről a luxemburgi hatóságoknak ténylegesen tudomásuk lett volna, nincs jelentősége. Végezetül nem áll fenn az egyezmény egyes rendelkezéseinek alkalmazásából fakadó ellentét sem, mivel a felek ugyanazt a rendelkezést értelmezték másképp. E tekintetben viszont fontos hangsúlyozni, hogy az OECD 1999-ben elfogadott jelentése tükrében a letelepedés helye szerinti állam (Luxemburg) nem köteles elfogadni a forrásállam értelmezését. Mindezek fényében nem állapítható meg, hogy a luxemburgi hatóságok rosszul alkalmazták volna az egyezményt, így tiltott állami támogatásról sem beszélhetünk.

Összességében azt mondhatjuk, hogy a Bizottság nem kívánt frontvonalat nyitni a kettős adóztatási adóegyezmények értelmezésének vonatkozásában és záró határozatában visszatért a bírósági esetjogban korábban már lefektetett irányvonalhoz. Vagyis nem csak az nyert megerősítést, hogy a kettős nem adóztatás nem eredményez önmagában tiltott állami támogatást, hanem az is, hogy a tagállamoknak nem kell a saját adórendszerüket folyamatosan más adórendszerekhez igazítaniuk a kettős nem adózás elkerüléséhez. A tagállamoknak tulajdonképpen csupán arra kell figyelniük, hogy a saját jogszabályaikat következetesen alkalmazzák valamennyi adózó esetében, mellyel mentesülhetnek a szelektivitás vádjá alól.⁵⁵⁴ E téren tehát a bizottsági vizsgálat – a kezdeti félelmek ellenére – végül is megszilárdította a tagállami szuverenitást. Azonban a Bizottság vizsgálatai sokkal alaposabbak voltak annál mintsem, hogy egy problémára (adóegyezménnyel való visszaélés) helyezték a hangsúlyt. Ennél ugyanis sokkal nagyobb horderejű kérdésnek számított, hogy a Bizottság több ügyben is górcső alá vette az állami támogatás fogalmának elemeit (elsősorban az előnyt és a szelektivitást) és olyan megállapításokat tett, amelyek a későbbiek során komoly kritikák tárgyává váltak mind a szakértők, mind a tagállamok részéről. Ennek kapcsán különösen a bizottsági szokásos piaci ár elvének bevezetését, valamint az integrált és a független vállalatok összehasonlíthatóságát érdemes kiemelni. Vajon mi vezetett ténylegesen a kritikákhoz? Ahhoz, hogy erre a kérdésre válaszolni tudjunk, előtte meg kell ismernünk a Bizottság felfogását. Tekintettel arra, hogy az adóintézkedések szempontjából elsősorban az előnynek és a szelektivitásnak van relevanciája, ezért alapvetően ezeket fogjuk áttekinteni.⁵⁵⁵

Mielőtt azonban a részletekre térnénk, célszerű visszautalnunk néhány tényre, melyet még az állami támogatás fogalmának vizsgálata során fejtettünk ki. Először is a Bizottság a gazdasági előny fogalmát meglehetősen szélesen értelmezi, hiszen idetartozik minden olyan előny,

⁵⁵⁴ VALENTE i. m.

⁵⁵⁵ GORMSEN i. m. 374.

amelyet egy vállalkozás rendes piaci körülmények között nem tudott volna megszerezni. Gormsen pedig egyenes úgy fogalmaz, hogy a Bizottság lényegében véve összemosza a két elemet (szelektív előny), melynek következtében nemcsak az EUMSZ 107. szakaszával, hanem az esetjoggal is szembemegy.⁵⁵⁶ Itt érdemes külön is megemlíteni a MOL-ügyet, ahol a Bíróság kimondta, hogy mind az előny, mind a szelektivitás vonatkozásában szükség van független vizsgálatra: hiszen nem elegendő csupán az előny fennállását igazolni, hanem azt is bizonyítani kell, hogy a kérdéses intézkedés egy vagy több vállalkozásnak kedvez.⁵⁵⁷ Tehát nem lehet a két feltételt együttesen kezelni. Ennek ellenére ez a gyakorlat él, s – ahogy majd látni fogjuk – különösen a feltételes adómegállapítások esetében figyelhető meg. Ugyanis a Bizottság szerint ebben az ügyben a Bíróság az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát is elismerte azzal amikor kimondta, hogy a szelektivitás megállapítására eltérő követelmények vonatkoznak az általános támogatási programok és az egyedi támogatások tekintetében. Utóbbi kapcsán hangsúlyozta, hogy önmagában már az előny azonosítása lehetővé teszi a szelektivitás vélelmezését.⁵⁵⁸ Mindez jelentősen megnöveli a Bizottság mozgásterét, még akkor is, ha az előny létét neki kell bizonyítania. Ezzel szemben a tagállamok nagyon nehéz helyzetbe kerülnek, ha az adóintézkedéseiket akarják megvédeni, mivel az előny és a szelektivitás vizsgálatának összemosása következtében a többi feltétel teljesülése rendszerint könnyen megállapításra kerül.⁵⁵⁹ Ráadásul a tagállamoknak számolniuk kell azzal, hogy jó eséllyel vitára kerül sor a referenciarendszer kapcsán, mivel a Bizottságnak meg kell határoznia, hogy mely vállalkozások vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Erre nézve pedig nincsen általánosan elfogadott teszt, ami szintén a Bizottság mozgásterét növeli.

A fentieket szükségesnek tartottuk ismételtelen elmondani és nyomatékosítani, mivel enélkül sokkal nehezebb megérteni azt, hogy a Bizottság miért ilyen szemszögből közelítette meg a kérdést. Az elkövetkezőkben azt nézzük meg, hogy az előzetes premisszákból kiindulva hová jutott el a Bizottság.

E tekintetben elmondhatjuk, hogy az előny és a szelektivitás kérdését szinte egyáltalán nem vizsgálta külön-külön, hanem a „megkülönböztető előny⁵⁶⁰” vagy „szelektív előny⁵⁶¹”

⁵⁵⁶ GORMSEN i. m. 370. Ezzel a kérdéssel később, a „Szakirodalmi kritikák” c. fejezetben részletesen is foglalkozunk.

⁵⁵⁷ C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 59. pont.

⁵⁵⁸ C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 60. pont.

⁵⁵⁹ GORMSEN i. m. 374.

⁵⁶⁰ Ennek kapcsán lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 7.2. fejezet.

⁵⁶¹ Ennek kapcsán lásd: 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 9.2. fejezet.

formájában együttesen kezelte.⁵⁶² Ezt jól mutatja, hogy az EUMSZ 107. cikkében szereplő állami támogatás fogalmát úgy értelmezi, hogy – a többi feltétel egyidejű teljesülése mellett – egy adott vállalkozást szelektív előnyben kell részesíteni a tiltott állami támogatás megállapításához.⁵⁶³ Vagyis már a konkrét vizsgálata elején jelezte, hogy – kihasználva az esetjogban rejlő kiskaput – egyszerűsítéshez folyamodik. Habár – mint láttuk – vitatható ez az irányvonal, a Bizottság mégis élt ezzel a lehetőséggel és arra hivatkozott, hogy a feltételes adómegállapítások esetében feltételezni lehet a szelektivitást.⁵⁶⁴ Megítélése szerint ugyanis ezeket a hatóságok a multinacionális vállalatok számára egyedi jelleggel biztosítják és egyenként kötik meg a kérdéses vállalattal. Tehát itt ténylegesen egyedi intézkedésekről van szó. Így amennyiben az adott feltételes adómegállapítás előnyt valósít meg a kedvezményezett számára, akkor nem szükséges a szelektivitást külön is bizonyítani.⁵⁶⁵ Mindez viszont komoly következményekkel, a tagállami mozgástér csökkenésével jár, mivel az állami támogatási szempontú vizsgálatok során a döntő kritérium a szelektivitás.⁵⁶⁶ Nem véletlen, hogy nemrégiben Juliane Kokott főtanácsnok is kijelentette, hogy óvatosan kell eljárni ebben a kérdésben és csak akkor lehet feltételezni a szelektivitást, ha a szabályozás egy vagy több egyenként azonosítható ágazatot érint, amelyek gazdasági tevékenységük alapján elhatárolhatók.⁵⁶⁷ E tekintetben érdekesség, hogy a jelen vizsgálatok során a Bizottság által rendszeresen hivatkozott – és később részletesen elemzésre kerülő – Belgium és Forum 187 ASBL ügyben, valamint az annak előzményét képező bizottsági határozatban mind a Bíróság, mind a Bizottság külön vizsgálatot folytatott le az előny és a szelektivitás vonatkozásában.⁵⁶⁸ Azonban itt támogatási programról volt szó. Ennél sokkal fontosabb, hogy a Bizottság mind

⁵⁶² Ez alól némiképp kivételt képez az Amazon ügy, ahol, habár külön pontokban vizsgálta az előny és szelektivitás kérdését, viszont a vizsgálata elején – az EUMSZ 107. cikke feltételrendszerének értelmezése során – egyértelműen hangsúlyozta, hogy a tiltott állami támogatás megállapításához többek között szükség van a kedvezményezett számára biztosított szelektív előnyre is. Utóbbi tehát arra enged következtetni minket, hogy ténylegesen itt is együtt kezelte a fogalmakat. Ezzel kapcsolatban lásd: 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 392–605. pont.

⁵⁶³ Ennek kapcsán lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 185–190. pont.

⁵⁶⁴ GORMSEN i. m. 370.

⁵⁶⁵ Nihal ÖZKARDEŞ: Multinational enterprises and selectivity criterion in state aid cases. *Dokuz Eylul University Law Review*, vol. 23., no. 1 (2021) 800.

⁵⁶⁶ Alexandra MILADINOVIC: *Selectivity and the Arm's Length Principle in EU State Aid Law*. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam, IBFD, 2022. 2.

⁵⁶⁷ C-66/14. sz. ügy Juliane Kokott főtanácsnok indítványa: Finanzamt Linz kontra Bundesfinanzgericht [ECLI:EU:C:2015:242] 114–115. pont.

⁵⁶⁸ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416]. 118, 122–123. pontok., 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 31–61. pont.

az 1998-as, mind a 2016-os Közleményében következetesen a szelektív előny fogalmát használja⁵⁶⁹ és a korábbi bizottsági gyakorlatból felhozhatók olyan egyedi adóintézkedésekkel kapcsolatos határozatok,⁵⁷⁰ amikor nem folytatott le külön vizsgálatot a két feltétel vonatkozásában. A bírósági esetjogban ugyanakkor a MOL ügy előtt nem nagyon található olyan ítélet, amely a szelektív előny kifejezést használná,⁵⁷¹ viszont az említett ügyet követően több ítéletben is megtalálható ez a kifejezés, függetlenül attól, hogy támogatási programról vagy egyedi intézkedésről van szó.⁵⁷² Ennek alapján nem könnyű állást foglalni, hogy a Bizottság jelen vizsgálatok során alkalmazott, az előnyt és a szelektivitást együttesen vizsgáló, gyakorlata ténylegesen jogsértőnek minősül-e. Érdemes lesz tehát majd megfigyelni, hogy a szakirodalom hogyan értékeli ezt a kérdést, illetve az eljárás későbbi szakaszaiban hogyan ítéli meg ezt a Törvényszék, illetve a Bíróság.

Azonban nemcsak az előny és a szelektivitás együttes vizsgálata nehezítette a tagállamok helyzetét. Ugyanis hiába jelentette ki a Bizottság még az 1998-as Közleményében, hogy nem kíván beleszólni a tagállamok gazdaságpolitikájába,⁵⁷³ az elmúlt évek gyakorlatából – ahogy azt korábban részletesen bemutattuk – ellentétes következtetéseket vonhatunk le. Hiszen nemcsak a progresszív adók területén, hanem a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezmények esetében is igyekezett innovatív megoldásokhoz nyúlva szélesíteni a mozgásterét, fellépve ezzel a belső piac integritását veszélyeztető tagállami adóintézkedésekkel szemben. Az utóbbi tekintetében érdemes kiemelnünk, hogy noha nem folytat le külön vizsgálatot a szelektivitás vonatkozásában, együtt kezelve azt az előnnyel, az egyáltalán nem jelenti azt, hogy átsiklana ezen a kérdésen és pusztán egyedi intézkedésre

⁵⁶⁹ Ennek kapcsán lásd például: A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 12. pont, illetve Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>, 170-171. pont.

⁵⁷⁰ Ennek kapcsán lásd például: 2010/3/EK határozat: A Bizottság határozata a Lengyelország által a Stocznia Szczećńska javára nyújtott C 19/05 (korábbi N 203/05) sz. állami támogatásról (az értesítés a C(2008) 6770. számú dokumentummal történt), HL L 5., 2010.1.8., 1—41. o. 217. pont., State Aid No. NN 67/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Bitė GSM”. European Commission, C (2007) 134, Brussels, 24.I.2007. 42. pont., State Aid No. NN 68/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Omnitel”. European Commission, C (2007) 142, Brussels, 24.I.2007. 42. pont.

⁵⁷¹ E tekintetben kivételt képez az alábbi ügy: C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 70-110. pont. Ráadásul itt támogatási programról volt szó!

⁵⁷² Ennek kapcsán lásd például: C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489] 31-42. pont., C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178] 21-39. pont., C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388] 22-27. pont., C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407] 81-98. pont.

⁵⁷³ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 13. pont.

hivatkozva megállapítaná a szelektivitást. Sőt, inkább azt mondhatjuk, hogy ez az a terület, amelyet a legalaposabban vizsgál meg és annak ellenére, hogy a bizonyítási teher alapvetően őt terheli, képes ebből a helyzetből is megerősödne kijönni. Ezt jól mutatja az a tény, hogy az esetjogból már jól ismert háromlépcsős szelektivitási teszt segítségével – a McDonald’s esetet kivéve – szinte minden ügyben arra a következtetésre jutott, hogy az adott tagállam tiltott állami támogatást nyújtott a kérdéses multinacionális vállalatnak. Ennek kulcsa a szélesen értelmezett referenciarendszerben, valamint – az APA-k esetében döntő fontosságú – szokásos piaci ár átértelmezésében keresendő. Előbbit a Bizottságnak úgy sikerült elérnie, hogy a referenciarendszernek az általános társasági adórendszert vette alapul, amelybe a független és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak.⁵⁷⁴ Ezzel a lépésével a Bizottság jelentősen megnehezítette a tagállamok védekezését, hiszen adórendszereik jellemzően eltérő szabályokat tartalmaztak a multinacionális vállalatcsoportokhoz tartozó entitásokra vonatkozóan – különösen a transzferárazás tekintetében –, amelyek így könnyen szelektívnek minősültek. Nem véletlen tehát, hogy az eljárásokban a tagállamok mellett a multinacionális vállalatok is komoly kritikákat fogalmaztak meg a Bizottság felfogásával szemben. Hangsúlyozták, hogy az integrált és az önálló vállalatok nem lehetnek hasonló ténybeli és jogi helyzetben és a Bizottságnak a szelektivitást a többi integrált vállalathoz képest kellene vizsgálnia. Ennek alátámasztására egy korábbi határozatra („groepsrentebox rendszer”) hivatkoztak, melyben a Bizottság elismerte, hogy az adósságfinanszírozási tevékenység tekintetében ezen vállalkozások jogi és ténybeli helyzete nem hasonlítható össze.⁵⁷⁵ Apple ezen túlmenően arra is rámutatott, hogy a vállalatcsoporton belüli ügyletek nem olyan verseny- és gazdasági logika szerint működnek, mint az önálló vállalatok esetében, ezért indokolható az eltérő adóügyi elbánás.⁵⁷⁶ Mindez egyúttal azt is jelenti, hogy nem az általános társasági adórendszer képezi a referenciarendszer alapját, hanem a speciális szabályok. A Starbucks ügyben például Hollandia azzal érvelt, hogy a referenciarendszernek a társasági nyereségadó törvénynek, valamint a 2001. évi transzferárazási rendeletnek kell lennie, melyek közül az előbbi magában foglalja a szokásos piaci ár elvét, míg utóbbi további iránymutatást ad ezen elv

⁵⁷⁴ ÖZKARDEŞ i. m. 801.

⁵⁷⁵ Ezzel kapcsolatban lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 178., 201. pontok; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 185., 238. pontok; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231. pont.

⁵⁷⁶ 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231. pont.

alkalmazásához.⁵⁷⁷ Az Apple ügyben pedig Írország megjegyezte, hogy az általános társasági adórendszer helyett az adókonszolidációs törvény 25. bekezdése a referenciarendszer, mivel ez szabályozza a külföldi illetőségű vállalkozások írországi forrású nyereség utáni adózását, amely az AOE (Apple Operations Europe) és az ASI (Apple Sales International) – mint az Apple-csoporthoz tartozó két, ír jog szerint bejegyzett társaság – esetében irányadó.⁵⁷⁸ Ezzel szemben ugyanakkor érdemes megemlíteni, hogy az Engie ügyben a felek elfogadták a referenciarendszert, azonban azt vitatták, hogy azt pusztán a céljai alapján meg lehetne határozni. Ehelyett azt hangoztatták, hogy a törvényesség elvének értelmében az adózásra vonatkozó szabályokat törvényben kell lefektetni, amelyek szigorúan értelmezendők, vagyis a jogalkotó hallgatása esetén nem lehet adókötelezettséget megállapítani.⁵⁷⁹

A Bizottság a kritikákkal kapcsolatban egyrészt kijelentette, hogy az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy adóköteles nyereségüket eltérően állapítják meg. Ezt annak ellenére állította, hogy míg az előbbiek esetében ez meglehetősen egyszerű számításnak tűnik (a bevétel és a költségek különbözetén alapul egy versenyképes piacon), addig az utóbbiaknál ez sokkal komplexebb és egyben bizonytalanabb számítások eredménye, mivel ezeknek a vállalatoknak saját maguknak kell megbecsülniük a csoporton belüli ügyletekben alkalmazott árakat az adóköteles nyereség megállapításához. Azonban a Bizottság szerint – ahogy azt például a Fiat-ügyben is kifejti – mindez nincs hatással a társasági adórendszer céljaira, amely attól függetlenül, hogy integrált vagy nem integrált vállalatról van szó, a nyereség megadóztatására törekszik.⁵⁸⁰ A nyereség meghatározása közötti különbség tehát pusztán egy eszköz, amely az egyenlő bánásmód alapján történő adózást szolgálja az általános társasági adójogszabályok szerint.⁵⁸¹ Másrészt – ahogy azt a Bizottság az Amazon ügyben kifejti – az integrált vállalatoknak nem kell mindig igénybe venniük a transzferárképzést az adóköteles jövedelmük meghatározásához, csak akkor, ha egy másik csoportbeli vállalattal folytatnak le egy ügyletet. Minden más esetben a nyereség a piacon kialakult árakat tükrözi. A vállalatok függetlenül attól, hogy önállóak vagy integráltak, azonos módon – a nyereség keletkezése alapján – adóznak, ami szintén

⁵⁷⁷ 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 183. pont.

⁵⁷⁸ 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 73. és 195. pontok.

⁵⁷⁹ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 180. pont.

⁵⁸⁰ 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 197-199. pontok.

⁵⁸¹ 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 228-230. pont.

indokolatlanná teszi a megkülönböztetést. Ellenkező esetben ugyanis a tagállamokat arra ösztönöznék, hogy olyan adóintézkedéseket fogadjanak el, amelyek az integrált vállalatoknak kedvezne.⁵⁸² Az ilyen jellegű intézkedések viszont önmagukban véve szelektívnek minősülnének, hiszen mindez az általános szabályok alól való mentesítést jelentené olyan vállalatok vonatkozásában, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak a nem mentesítettekkel.⁵⁸³ Emellett a Bizottság elutasította a tagállamoknak és a multinacionális vállalatoknak a korábbi gyakorlatával való szembekerülés vádját is. E tekintetben arra hivatkozott, hogy nem köti a saját döntéshozatali gyakorlata, valamint az egyes támogatási intézkedéseket objektív kritériumok alapján kell értékelni annak érdekében, hogy ez ne legyen hatással a tiltott állami támogatás megállapítására. Továbbá megjegyezte, hogy az említett ügyből a felek helytelen következtetést vontak le, mivel ott a tagállami jogalkotónak az volt a célja, hogy a vállalatcsoportok összefüggésében csökkentse a saját tőke és az idegen tőke biztosításának adóügyi megítélése közötti különbséget és ily módon csökkentse a csoporton belüli finanszírozás e két formája közötti arbitrázst. Ennek következtében a referenciarendszer csak az integrált vállalatokra terjedt ki. Ezzel szemben a jelen ügyben az adóalap meghatározásáról van szó annak érdekében, hogy a társasági adókötelezettség megállapítható legyen. E téren pedig nincs különbség az integrált és az önálló vállalatok között, vagyis a referenciarendszert az általános társasági adó képezi, melybe mindkét vállalat típus beletartozik.⁵⁸⁴ Szintén érdemes még megemlíteni, hogy az Engie ügyben – ahol a felek nem vitatták a referenciarendszert, de hangoztatták, hogy azt pusztán a céljai alapján nem meghatározni és kifejezett törvényi rendelkezés hiányában adókötelezettséget megállapítani sem lehet – kimondta, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében a céljain keresztül egy referenciarendszer meghatározható. Ez egyébként a Bizottság kötelessége is, hiszen ennek hiányában nem lehet lefolytatni a szelektivitási tesztet. A törvényesség elvére való hivatkozás azonban azzal járna, hogy a tagállamok – kivételek alkalmazásával – nagyon könnyen tudnának kedvezményeket biztosítani az érintett vállalatoknak anélkül, hogy az állami támogatásnak számítana. Ezáltal

⁵⁸² 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 587-596. pont.

⁵⁸³ 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 250-251. pont.

⁵⁸⁴ Ezzel kapcsolatban lásd például: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 202-209. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 239-244. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 231-235. pont.

viszont ellehetetlenülne az állami támogatások ellenőrzése, ami veszélyeztetné a belső piac integritását. Éppen ezért ez az érvelés elfogadhatatlan.⁵⁸⁵ Végezetül érdekesség, hogy a Bizottság több ügyben is lefolytatott egy alternatív vizsgálatot (másodlagos érvelés), melynek keretében – a tagállami érveket elfogadva – a referenciarendszert sokkal szűkebben határozta meg. A Starbucks és az Amazon ügyekben közös elem, hogy a referenciarendszer csak azon integrált vállalatokra terjedne ki, amelyek egy bizonyos jogszabály hatálya alá tartoznak. Ez utóbbi a Starbucksnál a 2001. évi holland transzferárazási rendelet, míg az Amazonnál a luxemburgi társasági adótörvény 164. cikk 3. bekezdése. Noha ilyen feltételek esetén látszólag nehezebb igazolni a szelektív előny létét, a Bizottság ezt a vizsgálatot is tulajdonképpen az elsődleges érvelésének megerősítésére használta fel. A Starbucks ügyben kimondta, hogy a rendelet külön szabályokat hoz létre az integrált vállalatokra, amelyek pusztán léte a szelektivitás megállapításához vezet. Ennek háttérében az áll, hogy mivel az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, ezért egy különálló, az általános társasági adórendszerétől eltérő, csak az integrált vállalatokra irányadó rendszer alkalmazása önmagában szelektív. Lényegében véve hasonló következtetésre jutott az Amazon ügyben is, ahol rámutatott arra, hogy ha csak egy multinacionális csoporthoz tartozó társaságok tekinthetők azonos ténybeli és jogi helyzetűnek, akkor az Amazon vállalatcsoporton belüli LuxOpCo ezekkel az adóalanyokkal szemben is szelektív előnyben részesült. Ugyanis a luxemburgi adóhatóságok által jóváhagyott feltételes adómegállapítás olyan transzferárképzési módszert tesz lehetővé a LuxOpCo számára, melynek következtében a többi, a társasági adótörvény 164. cikk 3. bekezdése hatálya alá eső, az Amazon vállalatcsoporthoz tartozó társasághoz képest kevesebb társasági adót kell fizetnie.⁵⁸⁶

A fentiek alapján jól látszik, hogy a tagállamok – valamint a multinacionális vállalatok – és a Bizottság között alapvető felfogásbeli különbség uralkodott. Hiszen, míg előbbieket a gazdasági logikára hivatkozva állították, hogy a két vállalat típus nincs hasonló ténybeli és jogi helyzetben, addig az utóbbi a társasági adórendszer céljaira helyezte a hangsúlyt és állapította meg ennek az ellenkezőjét. Ennek kapcsán a Bizottság kihasználta azt, hogy az esetjogban nincsen általánosan elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Érvelését ráadásul egy alternatív vizsgálat is megerősítette, melyben igazolta, hogy ha a felek által szorgalmazott szűkebb referenciarendszerből indulna

⁵⁸⁵ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 182-190. pont.

⁵⁸⁶ 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 245-251. pont, illetve 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 600-602. pont.

ki, akkor végső soron szintén ugyanarra a következtetésre jutna és állapítaná meg a szelektív előny. Habár a Bizottság elutasította a korábbi gyakorlatával való szembekerülés vádját, érvelése több szempontból is vitatható. Számos határozatában – ugyan nem általános jelleggel – is kimondta, hogy az önálló és az integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. E tekintetben a leggyakrabban a holland Groepsrentebox rendszer ügyben hozott határozatát érdemes kiemelni, ahol a Bizottság az adósságfinanszírozási tevékenység vonatkozásában vizsgálta a független és az integrált vállalatok helyzetét. Ennek kapcsán egyrészt hangsúlyozta, hogy az utóbbiak számára kölcsönt biztosító vállalkozás előnye nem tekinthető szelektívnek, mivel a független és az integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Hiszen amikor az integrált vállalatok csoporton belül próbálnak kölcsönből vagy saját tőkéből származó finanszírozást szerezni, akkor az nem ugyanaz, mintha azt a nyílt piacról tennék, ahogy azt a független vállalatok szokták (az anyavállalat és a leányvállalat érdeke egybeesik).⁵⁸⁷ Másrészt rámutatott arra, hogy a pénzügyi intézményeket a csoportvállalatoktól – noha mindkettő kölcsönt biztosít más vállalkozásoknak – el kell határolni, ugyanis míg előbbieknek a finanszírozási tevékenység a bevételeik döntő részét teszi ki, addig utóbbi esetben erről nem beszélhetünk, mivel a csoportvállalatok által nyújtott kölcsönök nem keletkezhetnek bevételt csoportszinten.⁵⁸⁸ Szintén az adósságfinanszírozási tevékenységet érintette a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonást lehetővé tevő magyar szabályozás tárgyában hozott határozat, ahol a Bizottság ugyancsak azt állapította meg, hogy a két vállalat típus nincs összehasonlítható helyzetben.⁵⁸⁹ Az ír holding társaság szabályozás tárgyában pedig a Bizottságnak egy olyan intézkedést kellett elbírálnia, amely csak a külföldi leányvállalatokkal rendelkező ír vállalatok számára biztosított kedvezményeket. Habár a kedvezményekkel a szabályozás logikája miatt nem élhettek az ír önálló vállalatok, a Bizottság nem állapította meg a szelektivitást, mivel azt megkülönböztetés nélkül alkalmazták valamennyi vállalatra és a javak előállítására vonatkozásában.⁵⁹⁰ Végezetül fontos itt azt is megemlíteni, hogy a Törvényszék a 2013-2014-ben elindult bizottsági vizsgálatokat megelőzően foglalkozott a kérdéssel és több ítéletben is állást foglalt. Az

⁵⁸⁷ 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26–39. o. 103. pont.

⁵⁸⁸ 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26–39. o. 91. pont.

⁵⁸⁹ 2010/95/EK határozat: A Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3–19. o. 111. pont.

⁵⁹⁰ State aid N 354/2004 – Ireland Company Holding Regime. European Commission, C(2004)3498 fin, Brussels, 22.IX.2004. 16. pont.

Autogrill Espana ügyben megerősítette, hogy az olyan tagállami intézkedések, amelyek csak az integrált vállalatok számára voltak elérhetők, pusztán ezen különbség miatt, nem minősülnek szelektívnek.⁵⁹¹ A Lico Leasing ügy jogvitájának háttérében az állt, hogy azon adózók, akik a spanyol adólízingrendszer kedvezményeiből részesülni kívántak, azoknak előzetes jóváhagyást kellett beszerezniük a spanyol adóhatóságtól. A Bizottság azzal érvelt, hogy ez a szabályozás a diszkrecionális elemek miatt szelektív. A Törvényszék viszont arra az álláspontra helyezkedett, hogy az adóhatóság diszkrecionális jogköre, feltéve, hogy az bizonyítható, de jure és de facto csak azon ügylet típusának a meghatározásához vezetett, amely a szóban forgó adókedvezményben részesülhetett. Az ezen ügyletekben való részvétel lehetősége korlátozás és hátrányos megkülönböztetés nélkül valamennyi vállalkozás számára nyitva állt.⁵⁹² Összességében véve a Bizottság korábbi gyakorlata és az említett törvényszéki ítéletek alapján a tagállamok a feltételes adómegállapítások jóváhagyásakor joggal gondolhatták úgy, hogy az önálló és integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Éppen ezért, ha egyes integrált vállalatokat nem preferálnak a többiekkel szemben, akkor nem kell tartaniuk attól, hogy a Bizottság tiltott állami támogatást fog megállapítani.

A vállalat típusok helyzetének megítélése tehát már önmagában véve komoly vitát eredményezett, azonban a Bizottság csak ezután került nyíltan szembe a tagállamokkal a szokásos piaci ár elvének átértelmezése miatt. Ez utóbbi – a nemzetközi adójogban elterjedt mintától való eltérés mellett – azért is okozhatott komoly problémát, mivel a szelektivitási teszt lefolytatása során az előzetes ármegállapítási megállapodások (APA) esetében a referenciarendszertől való eltérés és az abból következő szelektív előny megállapítása attól függött, hogy a kérdéses adóintézkedés megfelelt-e a szokásos piaci ár elvének, amely az egyenlő bánásmódot biztosítja az integrált és az önálló vállalatok adóköteles nyereségének meghatározásához.⁵⁹³

A Bizottság irányváltásának megértéséhez vissza kell utalnunk arra a korábban már említett tényre, hogy egész feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozások helyett alapvetően egyedi tagállami adóintézkedéseket, jelentős részben APA-kat vizsgált (ez alól a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás és a belga többletnyereségadó kivételt képezett).

⁵⁹¹ T-219/10. sz. ügy Autogrill España kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 55-57. pont.

⁵⁹² T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyek Spanyol Királyság és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:1004] 160-161. pont.

⁵⁹³ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, 172. pont.

Ezt a jogintézményt azonban az elmúlt években számtalan kritika⁵⁹⁴ érte, amely összefüggésben van azzal is, hogy a szokásos piaci ár meghatározása több szempontból is problematikus (pl: valódi piaci viszonyok sok esetben tökéletlenek, immateriális javaknál a tranzakció tárgyának az értéke is bizonytalan). A piaci viszonyok szimulálása (független vállalkozások esetében, hasonló körülmények között, hasonló ügyletekben alkalmazott ár megközelítése) ellen hat, hogy a vállalatsoporton belüli tranzakcióknak az egyik legfőbb célja a tranzakciós költségek csökkentése, valamint rendszerint akkor szokták alkalmazni ezeket, ha piaci alapon a költségek relatíve magasak lennének. A szokásos piaci ár tehát nem egy pontos érték, hanem inkább egy becslés vagy közelítés a piaci viszonyok felé, amelynek meghatározását az integrált vállalatok sajátos gazdasági realitása nehezíti (pl: olyan tranzakcióknak is részesei lehetnek, amelyekben önálló vállalatok nem vennének részt).⁵⁹⁵ Ráadásul önmagában az APA-k tekintetében is felmerülhetnek problémák, úgy, mint egyediség és titkosság, amelyek hozzájárulhatnak ahhoz, hogy a hatóságok kedvező adóügyi elbánást biztosítsanak az érintett vállalatnak.⁵⁹⁶

A Bizottság tehát az eljárások megindulásának kezdetére – köszönhetően a szakirodalomban folyó vitáknak, valamint a médiában megjelenő leleplező cikkeknek – kritikussá vált az APA-kal, valamint a szokásos piaci ár meghatározásainak módszereivel kapcsolatban, mivel úgy vélte, hogy a tagállamok ennek segítségével több esetben is szelektív előnyben részesíthetnek bizonyos multinacionális vállalatokat.⁵⁹⁷ Ez alól pedig egyre inkább a világszerte népszerű OECD Transzfer-irányelvek által ajánlott módszerek sem voltak kivételek, annak ellenére sem, hogy az irányelveket számos ország – köztük uniós tagállamok – is beépítette a jogrendjébe.⁵⁹⁸ A Bizottság – ahogy majd látni fogjuk – az EUMSZ 107. cikkéből származtatva saját szokásos piaci árat vezetett be, amely eltér az OECD standardoktól. Ezzel lényegében véve felülírja a tagállamok által használt fogalmat, veszélyeztetve ezzel a jogbiztonságot úgy, hogy az EUMSZ 107. cikke még utalás szintjén sem tartalmazza ezt az elvet.⁵⁹⁹ Az elkövetkezőkben azt vizsgáljuk meg, hogy a bizottsági szokásos piaci árnak

⁵⁹⁴ A transzferárak problémáit részletesen vizsgáltuk a „Feltételes adómegállapítás és az előzetes ármegállapítás (transzferárak) problémáinak, avagy miért döntött végül a Bizottság az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján való fellépés mellett” c. alfejezetben.

⁵⁹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*, Paris. 1.11. pont.

⁵⁹⁶ Ennek kapcsán részletesen lásd például: RYDING i. m.

⁵⁹⁷ GORMSEN i. m. 369.

⁵⁹⁸ Ezzel kapcsolatban lásd például: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.

⁵⁹⁹ BÉKÉS (2019) i. m. 225.

milyen jellegzetességei vannak, valamint milyen érveket hoz fel a Bizottság a fogalom átértelmezésére.

Előjáróban fontosnak tartjuk hangsúlyozni, hogy a Bizottság 2013-2014-ben megindult vizsgálatait tekintetében nem az számít újdonságnak, hogy a szokásos piaci ár elvére hivatkozik, hanem ahogyan azt határozataiban értelmezi. Korábban ugyanis a nemzetközi adójogban elterjedt OECD Transzferár-irányelvek mentén vizsgálta a tagállami adóintézkedéseket, amelyet számos, a 2000-es években született határozata is jól mutat.⁶⁰⁰ Noha a Bizottság ezzel egy nemzetközi soft law dokumentum alkalmazását – amely jogi kötőerővel nem rendelkezik – gyakorlatilag kötelezővé tette a tagállamok számára, az mégis egyfajta kiszámíthatóságot jelentett: amennyiben a tagállamok ezt implementálták a saját jogrendjükbe és az adóhatóságaik az APA-k kibocsátásakor az OECD standardok alapján jártak el, akkor nem kellett attól tartaniuk, hogy tiltott állami támogatás kerül megállapításra.⁶⁰¹ A Bizottság későbbiekben is ezt az irányvonalat követte olyannyira, hogy még a mostani vizsgálatok nyitó döntéseiben is a Transzferár-irányelvekre hivatkozik, mint ami biztosítja az integrált és az önálló vállalatok egyenlő adóügyi elbánását.⁶⁰² A megelőző bizottsági határozatokra utalva pedig kiemeli, hogy ez egy olyan dokumentum, ami megfelelő útmutatásul szolgál számára a szokásos piaci ár szerinti eredményt közelítő módszerek alkalmazásával kapcsolatban. Mindazonáltal a Bizottság azt is megjegyzi, hogy az OECD Transzferár-irányelvekben említett módszerek közül nem mindegyik közelíti meg helyesen a piaci eredményt. Az adóhatóságokra hárul a feladat, hogy az adózó által javasolt módszert összevesse egy körültekintő hipotetikus piaci szereplő magatartásával, amely tükrözi a szabad verseny feltételeit.⁶⁰³ Utóbbi gondolatsor tehát már jelezte, hogy a Bizottság kritikusan szemléli az OECD Transzferár-irányelvekben ajánlott módszerek némelyikét: fokozatosan nőtt annak az esélye, hogy hamarosan egy olyan mérföldkőnek számító határozatot fog hozni, melyben nem a nemzetközi adójogban elterjedt mintát követi, hanem egy más alapokon

⁶⁰⁰ 2003/81/EK határozat: A Bizottság határozata a Spanyolország által a Vizcaya-i koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 48/2001 korábbi NN 43/2000), HL L 31, 2003.2.6., 26–31. o. 27. pont; 2003/501/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 49/2001 korábbi NN 46/2000), HL L 170, 2003.7.9., 20–28. o. 19. pont; 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1–13. o. 45. pont.

⁶⁰¹ GONZÁLEZ (2017) i. m. 10.

⁶⁰² Ennek kapcsán lásd például: State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C (2014) 3626 final, 12. pont; State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final, 14. pont.

⁶⁰³ Ezek kapcsolatban lásd például: State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks, C (2014) 3626 final, 77. pont; State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final, 62. pont.

nyugvó értelmezést dolgoz ki. Erre végül meglehetősen korán, már a záróhatározatok esetében sor került, elsőként a Fiat ügy tekintetében.

Mielőtt azonban rátérnénk a bizottsági szokásos piaci ár konkrétumaira, érdemes megvizsgálnunk, hogy milyen jogalapra hivatkozva alkotta meg ezt a Bizottság. Hiszen, ahogy említettük, az EUMSZ 107. cikke nem utal erre és korábban maga a Bizottság is az OECD Transzferár-irányelvek mentén vizsgálta a tagállami intézkedéseket. A kérdés annál is inkább indokolt, mivel, ha a Bíróság a majdan elé kerülő ügyekben jóváhagyja ezt az irányvonalat, akkor a tagállamoknak még tovább szűkül a mozgásterük a közvetlen adók területén annak ellenére, hogy ez a terület főszabály szerint tagállami hatáskörben van. Amennyiben tehát a Bizottság felfogása kerekedik felül, akkor a tagállamok transzferárazással kapcsolatos szabályrendszerének alakításában (különösen a szokásos piaci ár elve esetében) a nemzeti jog és a nemzetközi soft law mellett fokozatosan meghatározó szerepre tesz majd szert az uniós jog is.⁶⁰⁴ A Bizottság először is utalhatott arra a tényre, hogy az OECD Transzferár-irányelveket referenciaként használva egy nemzetközi soft law dokumentumot tesz gyakorlatilag kötelezővé a tagállamok számára, amellyel korlátozza a szuverenitásukat.⁶⁰⁵ Ennél azonban sokkal erősebb érv állt rendelkezésére: az uniós esetjogot tudta felhozni annak alátámasztására, hogy miért tér el az eddigi gyakorlatától. Habár a Bizottság – mint láttuk – számos esetben foglalkozott a szokásos piaci ár kérdésével, a 2010-es évek elejéig mindössze egyetlenegy ügy került a Bíróság elé, amely mintául szolgálhatott az állami támogatási szabályoknak a transzferárazás kérdését érintő adóintézkedésekre történő alkalmazására.⁶⁰⁶ A Belgium és Forum 187 ASBL ügy⁶⁰⁷ kiindulópontja a belgiumi székhelyű koordinációs központoknak nyújtott támogatási program volt, amely a központok számára az általános adórendszerből több szempontból kedvezőbb szabályok alkalmazását írta elő, beleértve az adóköteles jövedelmek meghatározását. Ez utóbbit átalányként az úgynevezett „cost plus” módszerrel állapították meg, ami a gyakorlatban azt jelentette, hogy a működési kiadások és költségek összegének százalékában meghatározott összegből levonták a személyi kiadásokat, a finanszírozási költségeket és a fizetendő társasági adót.⁶⁰⁸ Az ügy részletes ismertetése

⁶⁰⁴ Christiana HJI PANAYI: The peripatetic nature of EU corporate tax law. *Deakin Law Review*, vol. 24. (2019) 23-24.

⁶⁰⁵ GONZÁLEZ (2017) i. m. 10.

⁶⁰⁶ Alexandra MILADINOVIC-Raffaele PETRUZZI: The recent decisions of the European Commission on fiscal state aid: an analysis from a transfer pricing perspective. *International Transfer Pricing Journal*, vol. 26., no. 4. (2019) 244-245.

⁶⁰⁷ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

⁶⁰⁸ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 5-13. pont.

helyett azt tartjuk fontosnak kiemelni, hogy az végül eljutott a Bíróságra, ahol a Bíróságnak első ízben kellett állást foglalnia egy transzferárazási kérdéstről az állami támogatásokra vonatkozó szabályok szempontjából. Ennek kapcsán pedig kimondta, hogy Belgium gazdasági előnyt biztosított a koordinációs központok számára, mivel adóköteles jövedelmük meghatározására szolgáló költségek közül kizárta a személyi kiadásokat, valamint a pénzgazdálkodási vagy finanszírozási tevékenységhez kapcsolódó finanszírozási költségeket, amellyel megakadályozta a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli transzferárak elérését.⁶⁰⁹ Annak ellenére, hogy az ítélet nem foglalt egyértelműen állást egy uniós jogi szokásos piaci ár létezése mellett, a Bizottság az ítéletet a Fiat ügy záró határozatában arra használta fel, hogy eltérjen eddigi, az OECD Transzferár-irányelveket referenciaként alkalmazó gyakorlatától és saját értelmezést alakítson ki.

A Bizottság szerint az ítélet megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elve jelenti azt a kiindulópontot, amelynek alapján megállapítható, hogy egy integrált vállalat az EUMSZ 107. cikke értelmében előnyben részesül-e egy olyan adóintézkedés miatt, amely az általa alkalmazott transzferárat és így az adóalapját is meghatározza. Az elv célja tehát, hogy az integrált és az önálló vállalatok egyenlő adójogi elbánása biztosítva legyen, vagyis az integrált vállalatok ne kerüljenek kedvezőbb helyzetbe az adóköteles nyereségük meghatározásakor a rendes társasági adórendszer keretein belül. Amennyiben a kérdéses adóintézkedés olyan módszert támogat, amely eltér a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől, az szelektív előnyt eredményez. A Bizottság explicit kijelentette, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése szerinti bizottsági értékelés részét képezi, amelyet nem az OECD Transzfer-irányelveken alapul, hanem az egyenlő adójogi elbánásnak az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésének alkalmazási körébe tartozó általános elvén. A tagállamok helyzetét ráadásul még inkább nehezíti, hogy – a bizottsági – szokásos piaci ár elve kötelező erejű és nincs annak jelentősége, hogy az beépítésre került-e a nemzeti jogrendbe.⁶¹⁰ Ezzel a lépésével a Bizottság lényegében véve felülírja azokat a nemzeti adójogszabályokat, amelyek az OECD standardok szellemiségében szabályozták ezt az elvet. Hiszen, ezentúl hiába állítja és támasztja alá egy tagállam, hogy a kérdéses adóintézkedés megfelel a nemzeti jogban alkalmazott szokásos piaci ár elvének, a Bizottság arra hivatkozhat, hogy az a bizottsági

⁶⁰⁹ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 96-97. pont.

⁶¹⁰ Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 225-228. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 258-264. pont.

szokásos piaci ártól eltér, így az szelektív előnyt valósít meg. Éppen ezért nem meglepő, hogy mind a Fiat, mind a Starbucks ügyben elutasította a Bizottság Luxemburg, illetve Hollandia azon érvelését, hogy felváltaná a tagállami adóhatóságokat a nemzeti jogszabályok értelmezésében. Ehelyett hangsúlyozta, hogy azt vizsgálta, hogy a kérdéses vállalatot – az EUMSZ 107. cikke fényében – szelektív előnyben részesítették-e azáltal, hogy olyan adómegállapítást hagytak jóvá, amely az általános társasági adórendszer alapján adóalapot képező nyereség mértékétől eltérő nyereségelosztást tesz lehetővé ahhoz képest, ha ugyanezek az ügyletek önálló vállalatok között zajlottak volna le.⁶¹¹ A Bizottság a tagállamok azon kritikáját is elvetette, hogy a bizottsági értékelésnek korlátozottnak kell maradnia, mivel a transzferárazás esetében pontos értékek helyett csak becsült értékekkel lehet dolgozni. E tekintetben megjegyezte, hogy a transzferárazás közelítési elemét annak célkitűzése szempontjából kell értékelni és az OECD Transzferár-irányelvek célja is az, hogy az integrált vállalatok közötti ügyletek tekintetében a legmegfelelőbb módszer alapján kerüljön meghatározásra a szokásos piac ár. Az olyan módszerre pedig, amelyet nem következetesen alkalmaznak vagy nem megfelelő összehasonlítható adatokon alapszik, a tagállamok nem hivatkozhatnak.⁶¹²

A Bizottság gondolatmenetéből arra lehet következtetni, hogy habár kialakította a szokásos piaci ár elvére vonatkozó saját értelmezését, ennek ellenére továbbra is felhasználja az OECD Transzferár-irányelveket, melyekkel az érvelését kívánja megerősíteni. Ezt jól mutatja, hogy a Fiat ügyben a későbbiek során – az adómegállapítás alapjául szolgáló módszerek vizsgálatánál – ezen irányelvek által javasolt és a tagállam által ténylegesen alkalmazott módszereket elemezve folytatja le a vizsgálatot – melynek során egyébként kitér arra, hogy mely módszer alkalmazása nem vezetne szelektív előnyhöz –, azonban a szelektív előnyt az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésével összefüggésben állapítja meg.⁶¹³ Emellett a 2016-os közleményében külön kiemeli, hogy a vizsgálatait során esetlegesen figyelembe veszi az OECD Transzfer-irányelveket és amennyiben egy adómegállapítás ezzel összhangban áll,

⁶¹¹ Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 229. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 265. pont.

⁶¹² Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 230. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 266. pont.

⁶¹³ Ennek kapcsán lásd: 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 241–301. pont.

akkor az valószínűleg nem eredményez állami támogatást.⁶¹⁴ Összességében véve tehát a bizottsági szokásos piaci ár elve egy hibrid konstrukció: egyrészt tartalmazza azt az invenciót, amelyet a Bizottság a belga koordinációs központok ügyéből vezetett le, másrészt továbbra is magában foglalja a „rég” vizsgálati gyakorlatot, melynek kiindulópontja az OECD Transzfer-irányelvek. Éppen ezért nem tartjuk tehát helytállóknak a Bizottság azon álláspontját, amely szerint itt nem új uniós szokásos piaci árról, hanem egy univerzális, integrált vállalatok között megvalósuló ügyletek esetében alkalmazandó elv alkalmazásáról van szó.⁶¹⁵ Ehelyett inkább Saturnina Moreno Gonzálezzel értünk egyet, aki egyenesen úgy fogalmaz, hogy az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezésével a Bizottság nemcsak arra kötelezi a tagállamokat, hogy a soft law jellegű irányelveket építsék be a jogrendjükbe, hanem arra is, hogy azokat a fentebb ismertetett bizottsági felfogás alapján értelmezzék és alkalmazzák.⁶¹⁶ Ez a kettősség viszont nagyon könnyen jogbizonytalansághoz vezethet, mivel az állami támogatások joga és az OECD Transzfer-irányelvek teljesen más alapokon nyugodnak.⁶¹⁷ Ugyanis míg az előbbi a hangsúlyt az adózók adott tagállamon belüli adóügyi elbánására helyezi, addig az utóbbi a kettős adóztatás és a nyereségátcsoportosítás megakadályozását célozza.⁶¹⁸ A kérdés szorosan kapcsolódik ahhoz a vádhoz, miszerint a Bizottság vizsgálataival aláássa a nemzetközi adórendszert és az adóelkerülés elleni nemzetközi fellépést. Éppen ezért a részleteket a következő, szakirodalmi kritikákkal foglalkozó fejezetben tekintjük majd át.

A szélesen értelmezett referenciarendszer, valamint a szokásos piaci ár elvének átértelmezése azt eredményezte, hogy a Bizottság a háromlépcsős szelektivitási teszt lefolytatásával – a korábban részletezett McDonald’s ügy kivételével – minden ügyben arra a következtetésre jutott,⁶¹⁹ hogy a kérdéses adóintézkedés eltér a referenciarendszertől, ami prima facie szelektivitást eredményez. A tagállamoknak tehát láthatóan komoly kihívást jelentett, hogy a Bizottság az önálló és az integrált vállalatokat hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette és a korábbi gyakorlatától eltérve, egy hibrid konstrukciót alkotva, kialakította a szokásos piaci ár bizottsági értelmezését. Ugyanakkor még több kiskapu is nyitva állt

⁶¹⁴ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 173. pont.

⁶¹⁵ MILADINOVIC-PETRUZZI i. m. 245-246.

⁶¹⁶ GONZÁLEZ (2017) i. m. 12.

⁶¹⁷ BÉKÉS (2019) i. m. 226.

⁶¹⁸ MILADINOVIC-PETRUZZI i. m. 246.

⁶¹⁹ Ahogy azt korábban jeleztük, az egyes ügyek részletes elemzése helyett arra helyeztük a hangsúlyt, hogy azokat a közös vizsgálati szempontokat tekintsük át, amelyeket a későbbiek során a szakértők és az államok a leginkább bíráltak a Bizottság gyakorlatából. Éppen ezért eltekintettünk attól, hogy a Bizottságnak az egyes ügyekben a szelektív előny teljesülésével kapcsolatban lefolytatott konkrét értékeléseit alaposabban megvizsgáljuk.

számukra, hogy megakadályozzák a negatív bizottsági határozatot.⁶²⁰ Egyrészt, ha igazolni tudják, hogy a rendszer jellege vagy általános felépítése indokolja a referenciarendszertől való eltérést, akkor a kérdéses adóintézkedés mégsem minősül szelektívnek. Megfelelő hivatkozási alapok lehetnek az olyan érvek, mint a kettős adóztatás elkerülése vagy az adóelkerülés elleni küzdelem, viszont nem jöhetnek szóba olyan politikai célok, amelyek az adórendszeren kívül állnak.⁶²¹ Habár a lehetőség nyitva állt, több tagállam sem használta ki azt. Luxemburg a Fiat és Amazon ügyekben, míg Hollandia a Starbucks ügyben nem élt ezzel a lehetőséggel. E tekintetben a Bizottság rámutatott arra, hogy a megfelelő indoklás előterjesztése a tagállam feladata. Ezt követően hozzátette, hogy semmilyen okot sem tud azonosítani, amely indokolná az érintett vállalatok kedvező adóügyi elbánását, akár – a Bizottság megállapítása szerinti – az általános társasági adórendszert tekintjük referenciarendszernek (elsődleges érvelés), akár az érintett tagállamok által szorgalmazott jogszabályokat (szűkebb referenciarendszer, másodlagos érvelés).⁶²² A többi esetben viszont közvetlenül vagy közvetve előkerültek olyan érvek, melyeket a Bizottságnak értékelnie kellett. Az Apple ügyben maga a vállalat hozott fel indokokat védekezés gyanánt. Arra hivatkozott, hogy a mérlegelési jogkör gyakorlása az ír adórendszer szerves része, valamint a kérdéses adómegállapítások hozzájárultak a rendszer hatékonyságához és arányosak voltak. Ez az érvelés azonban kockázatos, mivel, ha a mérlegelési jogkör – ahogy azt az állami támogatások fogalmánál érintettük – széles és a hatóság nem pusztán az előre meghatározott objektív kritériumok teljesülését ellenőrzi vagy az egyenlő bánásmód megóvása érdekében törvényben meghatározott, korlátozott mérlegelési

⁶²⁰ E tekintetben érdekesség, hogy a tagállamok nem hivatkoztak egyetlen szerződéses kivételre sem. Ezzel kapcsolatban lásd: 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 611-614. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 419-422. pont; 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 319-322. pont; 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 348-351. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 431-434. pont. Hasonló volt megfigyelhető a később elemzésre kerülő támogatási programok esetében is. Ezzel kapcsolatban lásd: 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 189-192. pont; 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 183-186. pont.

⁶²¹ Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), 138-139. pont.

⁶²² 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 337-338. pont; 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o. 413-414. pont; 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 603-604. pont.

jogkörrel rendelkezik, akkor az könnyen szelektivitáshoz vezethet. A Bizottság éppen ezt használta ki és határozatában arra utalt, hogy a mérlegelési jogkör önmagában nem indokolhatja a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók közötti különbségtételt, továbbá az Apple nem támasztotta alá, hogy a kérdéses adómegállapítások jóváhagyásakor az az adórendszerrel kapcsolatos objektív kritériumokon alapult volna.⁶²³ Az Engie ügyben nem az érintett felek hoztak fel indokot, hanem a Bizottság felidézte a luxemburgi Államtanács azon érvelését, mely a gazdasági kettős adóztatás elkerülésével indokolta a kedvező adóügyi elbánást (az adómentességet). Ennek kapcsán megjegyezte, hogy ez elméletben igazolható rendszer jellegével vagy általános felépítésével. Azonban a szabályozást alaposabban szemügyre véve arra a következtetésre jutott, hogy az nem felel meg a szükségesség és az arányosság követelményeinek, mivel a gyakorlatban soha nem fordulhatott volna elő gazdasági kettős adóztatás.⁶²⁴

Összességében véve tehát a Bizottság egyetlen felhozott érvet sem fogadott el. Azonban ez nem tekinthető meglepőnek, mivel a korábbi bizottsági határozatokban is szigorúan vizsgálta ezeket. Ennek során a Bizottság többek között elutasította, hogy korlátozott számú vállalatnak nyújtott állami támogatás indokolható olyan intézkedésekkel, amelyeknek célja az adóalap erózió elleni fellépés vagy a versenyképesség fejlesztése, amelyek a csoportos finanszírozási tevékenységeket érintették korábban negatívan.⁶²⁵ Azt a tagállami érvet is elvetette, hogy a koordinációs központok forrásadó alóli mentességét alátámasztja az adónemhez társuló kettős adóztatás kockázata. E tekintetben Belgium arra hivatkozott, hogy az államok ritkán veszik figyelembe a külföldön kivetett forrásadót vagy ha mégis, akkor sem fizetik vissza az általuk már kivetett forrásadó összegét, amely meghaladja a végső adókötelezettséget.⁶²⁶ A Bizottság szerint viszont ez a kockázat, más, ugyanezzel a tevékenységgel foglalkozó vállalat esetében is fennáll, amelyek nem élhetnek a támogatási program által nyújtott kedvezményekkel. Ráadásul a Belgium által kötött nagyszámú bilaterális megállapodás miatt ez a kockázat egyébként is csak a tranzakciók szűk körét érinti.⁶²⁷ Végezetül a Bizottság azt is kimondta egy határozatában, hogy egy tagállami intézkedés akkor is lehet szelektív, ha a támogatási

⁶²³ 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 404-407. pont.

⁶²⁴ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 227-235. pontok.

⁶²⁵ 2003/515/EK határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a nemzetközi finanszírozási tevékenységekhez nyújtott állami támogatásról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2003) 568 számú dokumentummal történt), HL L 180., 2003.7.18., 52–66. o. 94. pont.

⁶²⁶ 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 58. pont.

⁶²⁷ 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 111. pont.

program valamennyi gazdasági szektor számára nyitva áll, függetlenül azok földrajzi elhelyezkedésétől vagy a jogi formájától, mivel egyéb szempontokat (pl: milyen tevékenységre vagy vállalat milyen részlegére korlátozódik a kedvezmény) is mérlegelni kell.⁶²⁸

Habár a tagállamok a referenciarendszertől való eltérést nem tudták alátámasztani, még kínálkozott számukra egy lehetőség. Ugyanis, ha sikeresen tudnak arra hivatkozni, hogy az állami támogatás visszafizetésének elrendelése ellentétes az uniós jog általános jogelveivel,⁶²⁹

⁶²⁸ 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1—13. o. 63-69. pont.

⁶²⁹ Az általános jogelvek a Bíróság jogfejlesztő tevékenységének az eredménye, döntően íratlan formában léteznek, de az uniós jog kodifikációja (elsősorban az alapítószerződések módosítása miatt) következtében egyik-másik elv már írott formában is megjelenik pl: arányosság elve. A szakirodalomban megoszlik a vélemény a tekintetben, hogy az általános jogelvek az elsődleges jog részét képezik-e vagy sem, viszont abban egyetértés mutatkozik, hogy felette állnak minden más uniós jogforrásnak, beleértve a másodlagos jogot és az Európai Unió által kötött nemzetközi egyezményeket. Ennek következtében pedig az uniós jog lényegi elemét alkotják, megsértésük olyanak minősül, mintha a Szerződések valamely rendelkezését sértették volna meg. Figyelembe véve, hogy létük a Bíróság jogfejlesztő tevékenységére vezethető vissza és – jelentős részükre – nincs közvetlen utalás a Szerződésekben (közvetetten viszont három helyen is van, többek között az Európai Unió kártérítési felelőssége vonatkozásában), az általános jogelvek esetében nem beszélhetünk egy zárt, taxatív listáról. A szakirodalom a legfontosabb elvek között említi többek között az arányosság elvét, az egyenlő bánásmód elvét, a jogbiztonság elvét, valamint az alapjogok védelmét. Habár napjainkban az általános jogelvek meghatározó jelentőséggel bírnak, ehhez a Bíróság hosszú, több évtizedes jogfejlesztő tevékenységére volt szükség.

Ezt a folyamatot jól mutatja, hogy az európai integráció kezdetekor az alapítószerződések egyáltalán nem tettek említést az alapjogokról és a Bíróság – pontosabban annak jogelődje – is elutasította az alkalmazásukat a Stork ügyben (C-1/58. sz. ügy Friedrich Stork & Cie kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1959:4.]). A változás az 1970-es években következett be, amikor a Bíróság az Internationale Handelsgesellschaft (C-11/70. sz. ügy Internationale Handelsgesellschaft kontra Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel [ECLI:EU:C:1970:114]) és a Nold (C-4/73. sz. ügy J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1974:51]) ügyekben született ítéleteiben kimondta, hogy az alapjogok az uniós jog általános elveinek részét képezik. Ebben döntő szerepe volt a német alkotmánybíróságnak, amely a Solange I ítéletében fenntartotta magának a jogot, hogy nem alkalmazza az uniós jogot, amíg az nem biztosítja az alapjogok megfelelő védelmét. Az előbbi uniós bírósági ítéletek nyomán viszont finomabb álláspontra helyezkedett (Solange II). Mindez további inspirációként szolgált a Bíróság számára, amely a Baustahlgewebe (C-185/95 P. sz. ügy Baustahlgewebe GmbH kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1998:608]) ügyben elsőként hivatkozott a strasbourgi joggyakorlatra, továbbá az első olyan ítélet volt, ahol megállapította, hogy egy uniós intézmény alapjogot sértett egy eljárása során. Végül az Európai Alapjogi Charta megszületésével és – a Szerződések révén – az elsődleges jog részévé válásával az alapjogok uniós védelmi szintje kiteljesedett. Az alapjogok és ezen keresztül az általános jogelvek napjainkra megnövekedett szerepét igazolja a Kadi (C-584/10 P., C-593/10 P. és C-595/10 P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra Kadi II [ECLI:EU:C:2013:518]) ügy is, ahol a Bíróság egy ENSZ BT határozat által elrendelt szankciókat összeegyeztethetetlennek minősített az uniós joggal, mivel a szankció alapjául szolgáló eljárás során többek között a védelemhez való jogot és a hatékony bírói jogvédelemhez való jogot megsértették.

Az általános jogelvek fő funkciója tehát, hogy kiegészítik a Szerződéseket, segítségül szolgálnak a Bíróság számára az uniós jog értelmezéséhez és alkalmazásához, valamint kitöltik a joghézagokat. Mind az uniós jogalkotással, mind az uniós és tagállami jogalkalmazással szemben komoly feltételeket támasztanak. Ez egyrészt lehetőséget kínál a magánszemélyek számára, hogy az uniós intézmények (pl: bizonyos aktusok semmissé nyilvánítása, uniós intézmények ellen benyújtott kártérítési igény) vagy tagállamok eljárásaival szemben - amikor a per az uniós jogból eredő jog vagy kötelezettség összefüggésében zajlik - az általános jogelvekre alapozva kifogással éljenek, másrészt a tagállamok is hivatkozhatnak rá az uniós intézmények eljárásaival szemben. Ez utóbbira – ahogy láthatjuk – jó példa az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján 2013-2014-ben megindított bizottsági vizsgálatok sorozata, ahol az érintett tagállamok szinte kivétel nélkül éltek ezzel a lehetőséggel, rendszerint a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének megsértésére hivatkozva. Hiszen, amennyiben igazolni tudják, hogy az állami támogatás visszafizetésének elrendelése

akkor a Bizottság – a Tanács (EU) 2015/1589 rendelete 16. cikkének 1. bekezdése alapján – nem rendelheti el azt. A konkrét ügyekben a tagállamok rendszerint a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének a megsértésére hivatkoztak.⁶³⁰ E tekintetben egyrészt

ellentétes az uniós jog általános jogelveivel, akkor a Bizottság nem rendelheti el a kifizetést. Ugyanakkor nehezíti a tagállamok helyzetét, hogy a bizottsági határozatok vonatkozásában alapelv a jogszerűség védelme, vagyis még ha uniós bíróság előtti eljárás is van folyamatban egy adott határozattal szemben, az ennek ellenére továbbra is minden elemében kötelezően alkalmazandó a tagállam számára (C-261/99. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [EU:C:2001:179] 22. és 26. pontok). Rádásul az állami támogatások visszafizetése tekintetében az általános elveket szűken kell értelmezni (T-394/08., T-408/08., T-453/08. és T-454/08. sz. egyesített ügyek Regione autonoma della Sardegna és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2011:493] 283. pont). Mindezt tehát jelentősen behatárolja a tagállamok mozgásterét. Részletesen lásd: HŐS Nikolett: Az általános jogelvek és az Alapjogi Charta szerepe az Európai Bíróság életkoron alapuló hátrányos megkülönböztetéssel kapcsolatos joggyakorlatában. *Magyar Munkajog e-folyóirat*, 2014/1. 57.; Armin CUYVERS: General Principles of EU Law. In: Emmanuel UGIRASHEBUJA-John Eudes RUHANGISA-Tom OTTERVANGER-Armin CUYVERS: *East African Community Law. Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*. Brill | Nijhoff, Leiden, 2017. 217-228.; CSÁSZÁR Mátyás: Az Európai Unió jogforrási rendszere a Lisszaboni Szerződés után. *Európai Jog*, 2011/1. 44-46.; SZABÓ Marcel: Általános jogelvek a nemzetközi bíróságok és az Európai Bíróság joggyakorlatában. *Európai Jog*, 2012/2. 26.

⁶³⁰ A jogbiztonság és a jogos bizalom védelmének elve szoros kapcsolatban állnak egymással (C-376/02. sz. ügy Stichting „Goed Wonen” kontra Staatssecretaris van Financiën [ECLI:EU:C:2005:251] 31-33. pont), ezért a két elvet célszerű együttesen vizsgálni. Ahogy az előzőleg említettük, az általános jogelvek mind az uniós jogalkotással, mind az uniós és tagállami jogalkalmazással szemben komoly feltételeket támasztanak.

A jogbiztonság elve már nagyon korán, az 50-es években, megjelent a Bíróság gyakorlatában (C-7/56., C-3-7/57. sz. egyesített ügyek Algera és mások kontra Közgyűlés [ECLI:EU:C:1957:7] 55. pont; C-42/59. és 49/59. sz. egyesített ügyek S.N.U.P.A.T. kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:5] 55. és 87. pontok). A Bíróság általánosságban megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásaikat illetően előreláthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és a vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek (C-201/08. sz. ügy Plantanol GmbH & Co. KG kontra Hauptzollamt Darmstadt [ECLI:EU:C:2009:539] 43. pont; C-158/07. sz. ügy Jacqueline Förster kontra Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep [ECLI:EU:C:2008:630] 67. pont). A tagállamok vonatkozásában hangsúlyozza, hogy az irányelvek rendelkezéseit vitathatatlan kötelező erővel, valamint a szükséges konkrétsággal, pontossággal és egyértelműséggel kell átültetni, hogy teljesüljön a jogbiztonság követelménye, annak érdekében, hogy abban az esetben, ha ez az irányelv a magánszemélyek számára jogok keletkeztetését célozza, a kedvezményezetteknek lehetőségük legyen jogaik teljességének megismerésére (C-427/07. sz. ügy Bizottság kontra Írország [ECLI:EU:C:2009:457] 55. pont). Az uniós jogi aktusok esetében pedig rámutat arra, hogy hatásuknak világosnak és kiszámíthatónak kell lennie azok számára, akik a hatályuk alá tartoznak. Emellett – összekapcsolva azt a jogos bizalom védelmének elvével – kimondta, hogy a jogbiztonság elve általában nem teszi lehetővé, hogy valamely uniós jogi aktus időbeli hatályának kezdő időpontját az aktus megjelenése előtti időpontban állapítsa meg, kivételesen ettől eltérő megoldás is lehetséges, ha azt közérdekű cél követeli meg, és ha az érdekelték jogos elvárását megfelelően tiszteletben tartják (C-212-C-217/80. sz. egyesített ügyek Amministrazione delle finanze dello Stato kontra Srl Meridionale Industria Salumi és mások; Ditta Italo Orlandi & Figlio és Ditta Vincenzo Divella kontra Amministrazione delle finanze dello Stato [ECLI:EU:C:1981:270] 10. pont). A jogbiztonság elvét az állami támogatások tekintetében az uniós bíróságok megszorítóan értelmezik és eseti alapon vizsgálják, csak kivételes körülmények esetén akadályozhatja meg a visszatérítést (C-1/09. sz. ügy CELF és Ministre de la Culture et de la Communication kontra SIDE [ECLI:EU:C:2010:136] 53. pont; C-262/12. sz. ügy Vent De Colère és társai kontra Ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement és Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2013:851] 40. pont; C-81/10. P. sz. ügy France Télécom SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811] 100-104. pont). Például, ha a Bizottság késlekedik ellenőrzési jogkörének gyakorlásával és a támogatás visszafizetésének elrendelésével, az csak akkor válik jogellenessé, ha nyilvánvaló a mulasztás és gondossági kötelezettség megsértése (C-408/04 P. sz. ügy Bizottság kontra Salzgitter [ECLI:EU:C:2008:236] 106. pont). A tagállamok és/vagy a kedvezményezettek nem hivatkozhatnak a jogbiztonság elvének a megsértésére és korlátozhatják ezzel a visszatérítést, ha a nemzeti és uniós jog ütközéséről van szó, mivel az uniós jog elsőbbséget élvez (C-232/05. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:2006:651] 50-53. pont).

A jogos bizalom védelmének elve szintén korán, már az 1960-as évek végén (C-23/68. sz. ügy Klomp kontra Inspectie der Belastingen [ECLI:EU:C:1969:6] 12-14. pont) megjelent a Bíróság gyakorlatában, tehát hosszú ideje az uniós jogrend részét képezi. Lényege, hogy az észszerűen és jóhiszeműen eljáró, jogkövető

hangsúlyozták, hogy a Bizottság – a bizottsági szokásos piaci ár elvének megalkotásával – új megközelítést alkalmazott és visszamenőlegesen kiterjesztette az állami támogatásokra irányadó szabályokat. Ennek segítségével pedig olyan külső referenciakereteket határozott meg, amelyeket az adómegállapítások kibocsátásakor nem lehetett előrelátni.⁶³¹ Másrészt – ahogy arra Luxemburg az Amazon és Fiat ügyekben rámutatott – a Bizottság a transzferárak vonatkozásában alkalmazott új gyakorlata ellentétes a nemzetközi adójogszabályokkal is. Hiszen az OECD káros adóügyi gyakorlatokról szóló fóruma, valamint a Magatartási kódex csoport korábban arról biztosította a tagállamot, hogy a feltételes adómegállapítási gyakorlata összhangban van az OECD Transzfer-irányelveivel.⁶³² Az Engie ügyben a felek megjegyezték, hogy az érintett feltételes adómegállapítások kiadásakor szigorúan csak a tagállami gyakorlatot követték, valamint, utalva a Bizottság korábbi határozataira, többek között kijelentették, hogy a Bizottság a hatásköreivel késedelmesen élt és a hasonló adórendszerre vonatkozó korábbi határozata jogos bizalmat ébresztett a kedvezményezettekben. Éppen ezért bármilyen negatív határozat csak egy átmeneti időszak letelte után, a jövőben léphet hatályba. Amennyiben pedig a Bizottság mégis elrendelné a

jogalanyoknak ne sérüljenek a jogos elvárásai. Az uniós jogban mind eljárásjogi, mind anyagi jogi vetületben alkalmazandó. Ugyanakkor nem terjed ki az Európai Unió nemzetközi kötelezettségvállalásaira (SZABÓ i. m. 30.). A jogos bizalom védelmének elvét – hasonlóan a jogbiztonság elvéhez – az állami támogatások vonatkozásában szintén megszorítóan értelmezik az uniós bíróságok. Általánosan elmondható, hogy minden olyan jogalanyt megillet, akiben az Európai Unió valamely intézménye az általa tett pontos ígérekkel megalapozott várakozásokat keltett. Mindazonáltal az elvre való hivatkozás több szempontból is korlátozott. Egyrészt az uniós jog megköveteli, hogy az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő számítson az érdekeit esetleg érintő uniós intézkedés elfogadására, amely kizárja ezen elv alkalmazását (C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497] 71. pont). Másrészt a felfüggesztési kötelezettség megsértésével nyújtott támogatás esetén sem lehet erre az elvre hivatkozni (C-465/09 P–C-470/09 P. sz. egyesített ügyek Diputación Foral de Vizcaya és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:372] 150. pont). Hasonló a helyzet, ha kérdéses támogatást úgy nyújtvák, hogy azt előzetesen nem jelentik be a Bizottságnak (C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 104. pont). Mindezekon felül az uniós esetjog számos olyan helyzetet említ még, amikor szintén csak korlátozottan lehet felhozni a jogos bizalom védelme elvének a megsértését pl: a Bizottság hallgat vagy láthatóan nem reagál egy hozzá bejelentett tagállami intézkedésre (T-427/04 és T-17/05. sz. egyesített ügyek Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2009:474] 261. pont; C-81/10. P. sz. ügy France Télécom SA kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811] 58-61. pont, C-223/85. sz. ügy Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:502] 17. pont.), a Bizottság korábbi határozata (C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497] 72-75. pont, C-519/07 P. sz. ügy Bizottság kontra Koninklijke Friesland Campina NV [ECLI:EU:C:2009:556] 84-96. pont., C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 155-167. pont.).

⁶³¹ 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 624. pont; 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 341. pontok; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 439. pont.

⁶³² 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 624. pont; 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 356. pont.

visszatérítést, akkor az súlyos gazdasági következményekkel vagy zavarokkal fenyegetne.⁶³³ Az előbbi érveket az Engie továbbiakkal is kiegészítette. Egyrészt a jogos bizalom védelmének elve kapcsán arra hivatkozott, hogy – ahogy azt az Unicredito ügyben⁶³⁴ a Bíróság is kimondta – nem lehet elrendelni a visszatérítést, ha az adott vállalkozás a legkisebb adóteherrel járó konstrukciót vagy olyan adóügyi megítélést választ, amely kedvezőbb, mint az adott tagállam általános szabályai szerinti elbánás.⁶³⁵ Másrészt két másik általános jogelv megsértését is felhozta. A gondos ügyintézés vonatkozásában arra utalt, hogy a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában nem tesz eleget az indokolási kötelezettségének, mivel mindössze egy-egy bekezdést szentel annak, hogy a kérdéses adóintézkedések szelektivitását alátámassza.⁶³⁶ Az egyenlő bánásmód elve kapcsán pedig rámutatott arra, hogy a visszatérítés a többi, szintén hasonló adóügyi megítélésben részesülő, adóalanyt nem érintené.⁶³⁷

A fentiek alapján jól látható, hogy a referenciarendszertől való eltérés indoklásával szemben a tagállamok lényegesen több kifogással éltek az általános jogelvek megsértésére hivatkozva. Ez egyáltalán nem meglepő, hiszen ez az egyik legerősebb eszköz a tagállamok kezében: amennyiben ez bizonyításra kerül, akkor nem lehet elrendelni az állami támogatások visszafizetését. Ugyanakkor – ahogy azt az előbbi lábjegyzetekben részleteztük – az állami támogatások területén az esetjog alapján csak szűken lehet az általános jogelveket értelmezni. Például egy korábbi, hasonló tagállami intézkedésben született, tiltott állami támogatást meg nem állapító bizottsági határozatra történő hivatkozás nem keletkeztet feltétlenül jogos elvárást, mivel az eseteket egyedi jellemzőik tükrében kell megítélni. Mindez pedig lényegesen behatárolja a tagállamok mozgásterét, mely jelen ügyek vonatkozásában is beigazolódott: a Bizottság magabiztosan utasította el a felhozott tagállami érveket. Ennek kapcsán érdemes megjegyeznünk, hogy a tagállamok – esetjoggal alátámasztott – érveikben lényegében véve ugyanazt a sémát követték, mint a védekezésük korábbi szakaszaiban: a Bizottság újszerű megközelítést alkalmaz, mely nincs összhangban a saját gyakorlatával és sérti a nemzetközi adójogszabályokat.

⁶³³ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 339-342., 350. pontok.

⁶³⁴ C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 119. pont.

⁶³⁵ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 343., 352. pontok.

⁶³⁶ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 353. pont.

⁶³⁷ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 356. pont.

A Bizottság a tagállamok által megfogalmazott kritikákat sorra cáfolta meg. A jogbiztonság elvének állítólagos megsértése kapcsán rámutatott arra, hogy az adott támogatást a tagállamok nem jelentették be neki, ezért csak késve szerzett tudomást annak létezéséről és rendelte el annak visszatérítését.⁶³⁸ Az Apple ügyben elhangzott azon írásban, hogy a vizsgálat során olyan külső referenciakereteket határozott meg, amelyeket az adómegállapítások kibocsátásakor nem lehetett előrelátni azt válaszolta, hogy a szelektív előny vizsgálatához a referenciarendszert az általános társasági adójogszabályok képezik. Hangsúlyozta, hogy habár a tagállamok a közvetlen adózás területén autonómiát élveznek, a tagállami adóintézkedéseknek meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. A kérdéses adóintézkedések viszont sértik a szokásos piaci ár elvét, amely az egyenlő bánásmódot biztosítja az integrált és az önálló vállalatok adóköteles nyereségének meghatározásához. Az OECD Transzferár-irányelvek alkalmazásával kapcsolatban megjegyezte, hogy noha a vizsgálatai során azt – mint útmutatást – figyelembe veszi, a negatív határozatát nem annak alapján, hanem az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésének megsértésére hivatkozva hozta meg.⁶³⁹ Szintén visszautasította azt, az Engie ügyben előkerült, érvet, hogy a feltételes adómegállapítások kiadásakor jogszerűen járt el az adott tagállam, ha a saját korábbi gyakorlatát követte. Ugyanis, ha ezt elfogadnánk, akkor ez azt eredményezné, hogy lényegében véve ellehetetlenülne az állami támogatásokra vonatkozó szabályok megsértésével nyújtott támogatások visszafizettetése, mivel a tagállam könnyen hivatkozhatna arra, hogy saját gyakorlatának megfelelően járt el. A visszafizetési kötelezettség azonban nem alapulhat azon, hogy mi volt a tagállam szándéka.⁶⁴⁰ A Fiat ügyben kiemelte, hogy nem áll fenn a jogbiztonság elvének sérelme az adómegállapítások állami támogatási értékelésével szemben, mivel nincs olyan döntéshozatali gyakorlat, ami ezt alátámasztaná és már az 1998-as bizottsági közlemény⁶⁴¹ is utalt arra, hogy bizonyos esetekben az adómegállapítások tiltott állami támogatásokhoz vezethetnek. A visszafizetetés kötelezettséget továbbá sem az állítólagos új megközelítés, sem a visszafizetendő támogatás konkrét összegének elmaradt

⁶³⁸ 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 625. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 440. pont; 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 344–345. pont.

⁶³⁹ 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 441. pont.

⁶⁴⁰ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 346. pont.

⁶⁴¹ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277–283. o.

meghatározása nem zárja ki. Előbbi tekintetében rámutatott arra, hogy Luxemburg állításával ellentétben itt nincs szó új megközelítésről, mivel a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben⁶⁴² már a Bíróság is elfogadta az uniós jogi szokásos piaci ár elvét, melynek megsértése tiltott állami támogatáshoz vezethet. Utóbbi kapcsán pedig – szintén az esetjogra alapozva – hangsúlyozta, hogy nem köteles meghatározni a pontos összeget, annak kiszámítását a tagállami hatóságokra bízhatja. Az uniós jog ugyanis csak azt követeli meg, hogy a tiltott állami támogatás – a vonatkozó tagállami jogszabályoknak megfelelően – kerüljön visszafizetésre.⁶⁴³ A jogos bizalom védelme elvének megsértése vonatkozásában is számos érvet felsorakoztattak a tagállamok az egyes ügyekben. E tekintetben a Bizottság először is arra hívta fel a figyelmet, hogy konkrét biztosítékok nyújtásáról egyáltalán nem volt szó, amely előfeltétele az erre való hivatkozásnak. Ráadásul a támogatás bejelentésének elmulasztásával okafogyottá vált az az érvelés, hogy hallgatása implicit engedélyezésnek tekinthető, amely megalapozott reményeket kelthetett volna. Ellenkező esetben ugyanis az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak semmilyen gyakorlati hatálya nem lenne, mivel a tagállamok saját jogellenes gyakorlatukra hivatkozva tagadhatnák be a bizottsági határozatok végrehajtását. A támogatásban részesülő vállalkozás azonban megjelölheti azon kivételes körülményeket, amelyek igazolják a jogos bizalom védelmét és így jogalapot jelenthetnek a visszafizetési kötelezettség megtagadásához. Hasonlóan a jogbiztonság elvéhez, itt is felhozták a tagállamok azt a kifogást, hogy a Bizottság új megközelítésben vizsgálta a kérdéses adóintézkedéseket. A Bizottság azzal utasította el ezt az érvelést, hogy a közvetlen adók területén meglévő autonómia ellenére a tagállamokat kötik az állami támogatásokra vonatkozó szabályok, amelyek az adómegállapításokra is – mint adóintézkedésekre – irányadók. Ezt a tényt egyébként már az 1998-as közleményében,⁶⁴⁴ valamint 2002 és 2004 között elfogadott több határozatában is megerősítette. Utóbbiak kapcsán arra a következtetésre jutott, hogy egyes tagállamok adójogszabályai tiltott állami támogatást eredményezhetnek, mivel bizonyos vállalkozási kategóriák esetében az adóköteles jövedelem meghatározásának módja nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének. A bizottsági gyakorlatot később a Bíróság is elfogadta a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben.⁶⁴⁵ E tekintetben irreleváns, hogy az OECD káros adóügyi gyakorlatokról szóló fóruma, valamint a

⁶⁴² C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2006:416].

⁶⁴³ 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 361-364. pont.

⁶⁴⁴ A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.

⁶⁴⁵ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2006:416].

Magatartási kódex csoport korábban arról biztosította a tagállamot, hogy a feltételes adómegállapítási gyakorlata összhangban van az OECD Transzfer-irányelveivel. Többek között azért, mivel jogilag egyik sem kötelező a Bizottság számára, ráadásul az OECD nem uniós intézmény és maga az Európai Unió sem tagja ennek a szervezetnek. Továbbá a Magatartási kódex és az állami támogatásra vonatkozó szabályok más-más célra irányulnak: míg előbbi a tagállamok közötti káros adóverseny elleni küzdelmet, addig az utóbbi a tagállamok által nyújtott támogatások miatt bekövetkező versenytorzulások orvoslását célozza.⁶⁴⁶ Hasonlóan a jogbiztonság elvéhez, itt is felmerült kifogásként a visszafizetendő támogatás számszerűsítésének problematikája. Az Apple ügyben Írország arra hivatkozott, hogy a konkrét összeget rendkívül nehéz pontosan meghatározni, amely gátját képezi a visszafizetési kötelezettség végrehajtásának. Ennek kapcsán felhozta a France Télécom ügyét,⁶⁴⁷ ahol a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az ügy komplexitása miatt sem a visszafizetendő pontos összeget, sem olyan paramétereket nem tud megadni, amelyek alapján tagállam a számszerűsítést a későbbiek során elvégezhetné, így a jogos bizalom védelmének elve értelmében nem rendelhető el a visszafizetetés. A Bizottság azonban a kérdéses ügyben cáfolta az analógiát, mivel itt viszonylag egy egyértelmű helyzetről van szó: egy költségvetési intézkedés csökkenti a kedvezményezett adóalapját és így társaságiadó-fizetési kötelezettségét is.⁶⁴⁸ Végezetül az Engie ügyben a felek a korábbi bizottsági és bírósági döntéshozatali gyakorlatra⁶⁴⁹ alapozva azzal érveltek, hogy azok – a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének fényében – kizárják a visszatérítést. A felek érveivel kapcsolatban a Bizottság először is arra utalt, hogy a Bíróság több ítéletében⁶⁵⁰ is kimondta már, hogy az egyes bizottsági határozatok szigorúan csak az adott ügy tényállására és körülményeire

⁶⁴⁶ 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1–142. o. 625-636. pont; 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 442-443. pont; 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 356-359. pont.

⁶⁴⁷ 2006/621/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország részéről a France Télécom részére biztosított állami támogatásról (az értesítés a C (2004)3060. számú dokumentummal történt), HL L 257, 2006.9.20., 11–67. o. 257-264. pont.

⁶⁴⁸ 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o. 442, 444. pontok.

⁶⁴⁹ Ennek kapcsán a felek különösen az alábbi ügyekre hivatkoztak: 2006/940/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az „1929-es” holdingtársaságok és a „milliárdos” holdingtársaságok javára alkalmazott C 3/2006 támogatási programról, HL L 366, 2006.12.21., 47. o. 102-113. pont; 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o. 117-120. pont; C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 119. pont.

⁶⁵⁰ Ennek kapcsán lásd például: C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497] 72-75. pont; C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate [ECLI:EU:C:2005:774] 106-108. pont.

alkalmazandók. Amennyiben tehát a Bizottság egy konkrét tagállami intézkedés kapcsán nem állapít meg tiltott állami támogatást, az nem keletkeztet jogos elvárást egy jövőbeli hasonló intézkedés vonatkozásában, mivel az eseteket egyedi jellemzőik alapján kell értékelni. Ezt követően részletesen megcáfolta azokat az érveket, melyeket az Engie ügyben a felek megfogalmaztak. Többek között rámutatott arra, hogy jelen ügyben nem esett kivételes késelembbe, a feleket nem téveszthette meg egy hasonló adórendszerre vonatkozó korábbi határozata, a támogatás nem minősül létező támogatásnak, a visszatérítés elrendelése sem jár súlyos gazdasági következményekkel Luxemburgra nézve, valamint az olyan konstrukció vagy adóügyi megítélés sem képezheti a visszatérítés gátját, amely tiltott állami támogatást takar.⁶⁵¹ Habár – ahogy láttuk – a tagállamok túlnyomórészt a jogbiztonság és/vagy jogos bizalom védelme elvének megsértésére hivatkoztak, akadt olyan eset amikor más általános jogelvre is támaszkodtak. Erre jó példa az előbb említett Engie ügy, ahol a vállalat felhozta a gondos ügyintézés elvének, valamint az egyenlő bánásmód elvének a megsértését. Előbbi tekintetében a Bizottság visszautasította azt a vádat, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat indokolásának állítólagos hiánya gátját képezhetne a visszafizetés elrendelésének. Egyrészt ebben a fázisban még nem szükséges a részletes indokolás, másrészt az értékelés ideiglenes jellegű. Utóbbi kapcsán pedig megjegyezte, hogy mivel az eljárás középpontjában egy egyedi állami támogatási intézkedés minősítésének kérdése áll, ezért nincs annak jelentősége, hogy a visszatérítés csak az Engie-t érinti, míg a többi, hasonló adóügyi megítélésben részesülő adóalanyt nem. Ez az érv ráadásul inkább azt igazolja, hogy a tiltott állami támogatást vissza kell fizettetni.⁶⁵²

A bizottsági és tagállami érvelést összevetve arra a következtetésre juthatunk, hogy alapvető felfogásbeli különbség uralkodott a felek között az általános jogelvek értelmezése esetében is. A tagállamok egyrészt abból a premisszából indultak ki, hogy a közvetlen adók területén érvényesülő tagállami szuverenitás elve lényegében véve kizárja annak a lehetőségét, hogy a Bizottság beleszólhasson az adópolitikájukba. Másrészt a kérdéses ügyekben olyan új megközelítést alkalmazott a Bizottság, amely ellentmond korábbi gyakorlatának és amellyel nem számolhattak az adómegállapítások kibocsátásakor. Végző soron azzal számoltak, hogy az általános jogelvekre történő hivatkozással sikerrel akadályozhatják meg a visszafizetés elrendelését. Ezzel szemben a Bizottság viszont arra világított rá, hogy hiába élveznek a tagállamok autonómiát a közvetlen adók területén, attól még az állami támogatásokra

⁶⁵¹ 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 349-352. pont.

⁶⁵² 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o. 353-357. pont.

vonatkozó szabályok kötik őket. E tekintetben az uniós esetjogban számos olyan példa van, amikor egy tagállami adóintézkedés eredményezett tiltott állami támogatást. Ez alól pedig az adómegállapítások sem kivételek, mivel szintén adóintézkedésről van szó. Új megközelítésről sincs szó, hiszen a Bíróság elismerte az uniós szokásos piaci ár elvét. A tagállamok az általános jogelvekre továbbá azért sem hivatkozhatnak, mivel – többek között – elfelejtették bejelenteni előzetesen a kérdéses intézkedéseket a Bizottságnak.

Mindezek alapján jól látszik, hogy a tagállamok nem vették figyelembe, hogy mára a közvetlen adók területén is csak relatív autonómiával rendelkeznek, valamint az általános jogelvekre is csak korlátozottan lehet hivatkozni az állami támogatások vonatkozásában. Különösen ott értelmezték félre a mozgásterüket, amikor korábbi bizottsági határozatokból vontak le túlságosan általánosító következtetéseket. Például a tagállamok mind a jogbiztonság, mind a jogos bizalom védelme elvének megsértéseként értékelték, hogy a Bizottság esetenként nem számszerűsítette a visszafizetendő jogellenes állami támogatás összegét. E tekintetben viszont figyelmen kívül hagyták azt a ténytet, hogy a Bizottság erre nem köteles, csak arra kell figyelnie, hogy a határozatában szereplő információk alapján az összeg meghatározása ne jelentsen komoly nehézséget a tagállami hatóságok számára,⁶⁵³ beleértve az ezen összegek után fizetendő kamatok kiszámítását is.⁶⁵⁴ Kétség vagy nehézség esetén a tagállami hatóságoknak mindig a rendelkezésére áll az a lehetőség, hogy a Bizottsághoz forduljanak a célból, hogy ez utóbbi segítséget nyújtson számukra a jóhiszemű együttműködés elvének megfelelően.⁶⁵⁵ Tovább nehezíti a tagállamok helyzetét az is, hogy az uniós jogból eredő kötelezettségek nem teljesítésének igazolása végett nem hivatkozhatnak kifogásként belső jogrendszereik rendelkezéseire, gyakorlatára vagy helyzeteire.⁶⁵⁶ Ezen pedig a konkrét ügy bonyolultsága sem változtat.⁶⁵⁷ Ugyanakkor az új megközelítés kérdésében a tagállamok érvei már közel sem tűntek indokolatlannak: a Bizottság által hivatkozott belga koordinációs központok ügyében született ítélet nem foglalt egyértelműen állást egy uniós jogi szokásos piaci ár létezése mellett és a Bizottság korábbi gyakorlata is tartózkodott attól, hogy az EUMSZ 107. cikkéből vezesse le a szokásos piaci ár elvét. Ez utóbbi annyira helytálló, hogy még a jelen vizsgálatok során elfogadott nyitó döntéseiben is – bár kritikai észrevételeit már ekkor megfogalmazta – az OECD Transzferár-irányelvekre utalt

⁶⁵³ C-102/87. sz. ügy Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:391] 22-34. pont., C-480/98. sz. ügy Spanyol Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:559] 23-27. pont.,

⁶⁵⁴ C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428] 49. pont.

⁶⁵⁵ C-69/13. sz. ügy Mediaset SpA kontra Ministero dello Sviluppo economico [ECLI:EU:C:2014:71] 30. pont.

⁶⁵⁶ C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428] 45. pont.

⁶⁵⁷ C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428] 2., illetve 46-47. pont., C-81/10 P. sz. ügy France Télécom SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811] 100-108. pont.

és csak a záró határozatokban tért át az említett hibrid konstrukcióra. Továbbá szintén az új bizottsági megközelítésre utalt a széles referenciarendszer alkalmazása is, hiszen – ahogy azt a vállalatípusok összehasonlíthatósága kapcsán már részleteztük – a Bizottság korábbi gyakorlata és az érintett törvényszéki ítéletek alapján a tagállamok a feltételes adómegállapítások jóváhagyásakor joggal gondolhatták úgy, hogy az önálló és integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Ráadásul a Bizottság a jelen ügyekben dönthetett volna úgy is, hogy a tiltott állami támogatás megállapítása mellett nem rendeli el a támogatás visszafizettetését éppen az új megközelítésére hivatkozva. Erre a gyakorlatra a korábbi években számtalan eset volt. Például a német koordinációs központok ügyben Németország 1985-ben egy olyan támogatási programot fogadott el, amelynek több közös vonása is volt a belga koordinációs ügyben szereplő támogatási programmal. Utóbbi tekintetében a Bizottság még 1984-ben megállapította, hogy nem minősül tiltott támogatásnak. Habár a döntés hivatalosan nem került publikálásra, a későbbiek során a Bizottság mind a 14. Versenyjogi Jelentésében, mind egy parlamenti kérdésre válaszolva elismerte, hogy nincs kifogása az érintett tagállami intézkedéssel szemben. Így amikor 2002-ben megállapította a német koordinációs központok ügyében a tiltott állami támogatás létét, akkor nem rendelte el a támogatás visszafizettetését, mivel a két korábbi, a belga támogatási programmal kapcsolatos, nyilatkozata jogos elvárást keltett Németország és a támogatás kedvezményezettjei vonatkozásában.⁶⁵⁸ Ezt követően több ügyben is hasonlóképp járt el.⁶⁵⁹ Habár a jelen ügyek kapcsán nem lehet felhozni korábbi bizottsági nyilatkozatot, a vizsgálatok módszertana arra enged következtetni, hogy a Bizottság állításával szemben itt új megközelítésről beszélhetünk és az érintettek (tagállamok, multinacionális vállalatok) a korábbi bizottsági határozatokban és paradox módon a Bizottság által előszeretettel hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben alkalmazott vizsgálati módszer alapján joggal gondolhatták úgy, hogy a kibocsátott feltételes adómegállapítások nem eredményeznek tiltott állami támogatást. Éppen ezért ezen a vonalon a tagállamok reménykedhettek abban, hogy az uniós fórumok (Törvényszék, Bíróság) előtt az általános jogelvek megsértésére

⁶⁵⁸ 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az ellenőrző és koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2002) 3298 számú dokumentummal történt), HL L 177., 2003.7.16., 17-21. o. 43-44. pont.

⁶⁵⁹ Ezzel kapcsolatban lásd például: 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1-13. o. 81-82. pont., 2004/77/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által végrehajtott támogatási programról – Adómegállapítási rendszer az Egyesült Államok külföldi értékesítési társaságai számára (az értesítés a C(2003) 1868 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 23., 2004.1.28., 14-26. o. 77-78. pont., 2003/501/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 49/2001 korábbi NN 46/2000), HL L 170, 2003.7.9., 20-28. o. 68-69. pont.

rámutatva megvédhetik majd az érveiket, mivel itt lényegében véve visszamenőleges jogalkalmazásról volt szó.

A fejezet zárásaként a Bizottság vizsgálatainak harmadik irányvonalát⁶⁶⁰ vesszük górcső alá. E tekintetben fontos kiemelnünk, hogy noha a Bizottság fókuszában – mint már említettük – a feltételes adómegállapítások álltak, két olyan ügyben is határozatot hozott, ahol egész tagállami szabályozásokat kellett állami támogatási szempontból értékelnie. Habár az előbbiek fényében ez a vonal elsöre mellékvágánynak tűnhet, korábban ez képezte a gerincét a bizottsági eljárásoknak. Ezt jól mutatja, hogy 2001 júliusában 15 tiltott állami támogatásra vonatkozó eljárást indított a 12 tagállamban (többek között Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban) alkalmazott speciális adórezsimek ellen, amelyek multinacionális vállalatoknak biztosítottak különböző adókedvezményeket.⁶⁶¹ Éppen ezért érdemes ezt az irányvonalat külön is elemeznünk. A feltételes adómegállapításoknál követett módszerhez hasonlóan itt is az előnyre, valamint a szelektivitásra helyezük a hangsúlyt, továbbá kitérünk a visszafizetési kötelezettséggel szemben felhozott tagállami érvekre. Vajon milyen különbségek és hasonlóságok fedezhetők fel a feltételes adómegállapítások vizsgálatához képest?

Mielőtt a részletekbe merülnénk, célszerű megjegyeznünk, hogy az e körbe tartozó ügyek közös eleme, hogy a Bizottság támogatási programként bírálta el ezeket. A támogatási program létének három feltétele van:

- olyan tagállami jogi aktusról legyen szó, amely alapján egyedi támogatásokat lehet megítélni,
- nem igényel további végrehajtási intézkedést az egyes támogatások megítéléséhez,
- általános vagy elvont módon megjelöli a támogatások lehetséges kedvezményezettjeit.⁶⁶²

Az uniós ítélkezési gyakorlat nem nyújt támpontot az egyes fogalmi elemek értelmezésére vonatkozóan, viszont az uniós bíróságok elfogadják a Bizottság azon gyakorlatát melynek keretében a fenti jellemzőkkel bíró tagállami adóintézkedéseket támogatási programnak minősíti.⁶⁶³ A Bizottság számára ez kedvező lehetőséget jelent, mivel a Bíróság ítélkezési

⁶⁶⁰ A feltételes adómegállapításoknál már megfogalmazott kritikákat és észrevételeket itt is irányadónak tekintjük, így ezeket e helyen külön nem fogjuk részletezni.

⁶⁶¹ FORT i. m. 373.

⁶⁶² A Tanács 2015/1589/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról, HL L 248., 2015.9.24., 9–29. o. 1. cikk d) pont.

⁶⁶³ 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 94-96. pont.

gyakorlata⁶⁶⁴ alapján nem kell minden egyedi esetet és ezáltal minden egyes érintett vállalkozás egyedi helyzetét megvizsgálni, hanem elegendő csak az adott program általános jellemzőire fókuszálnia. Ez alól ugyanakkor kivételt jelent a támogatások visszafizetésének a szakasza, ahol az egyes vállalkozások egyedi helyzetére vonatkozó vizsgálatot le kell folytatni.⁶⁶⁵ A Bizottság ennek ellenére összességében véve jelentős erőforrásokat tud megtakarítani, csökkentve ezzel az ügyterhét. A felszabadult kapacitásokat pedig további esetek felderítésére és vizsgálatára használhatja ki, amely különösen fontos egy olyan időszakban, amikor a tagállamok által a multinacionális vállalatoknak nyújtott adókedvezmények vonatkozásában átfogó vizsgálatot kíván lefolytatni. Nem véletlen tehát, hogy a 2013-2014-ben indult vizsgálatok során kétszer is élt ezzel a lehetőséggel.

A konkrét esetek alapján elmondhatjuk, hogy a Bizottság széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik, mivel a látszólag különálló egyedi tagállami intézkedések sem zárják ki az egyetlen támogatási programnak minősítést. Ezt jól mutatja a belga többletnyereségadó ügye,⁶⁶⁶ ahol elsöre közel sem tűnt egyértelműnek, hogy itt is egy támogatási programról beszélhetünk. Először is felvetődött, hogy konkrét végrehajtási intézkedésekről van szó a támogatást odaítélő hatóság részéről, másodsor formálisan feltételes adómegállapításokra volt visszavezethető, hogy a kérdéses multinacionális vállalatok a szokásosnál lényegesen kevesebbet adóztak Belgiumban. Előbbi tekintetében a Bizottság megjegyezte, hogy ez az eshetőség akkor állna fenn, ha az érintett hatóságok érdemi mérlegelési jogkörrel rendelkeznenek: befolyásolhatnák a támogatás összegét, jellemzőit vagy odaítélésének feltételeit. Ezzel szemben a jelen ügyben csak a támogatásról rendelkező jogi aktus technikai alkalmazásáról beszélhetünk, mivel az illetékes hatóság korlátozott mérlegelési jogkörrel bírt

⁶⁶⁴ Ennek kapcsán lásd például: C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 82. pont; C-248/84. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:437] 18. pont; C-75/97. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1999:311] 48. pont.

⁶⁶⁵ C-71/09 P., C-73/09 P. és C-76/09 P. sz. egyesített ügyek Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság [EU:C:2011:368] 63. pont; C-630/11 P–C-633/11 P. sz. egyesített ügyek HGA és társai kontra Bizottság [EU:C:2013:387] 114. pont.

⁶⁶⁶ A konkrét ügy háttérében a 2005-től működő belga többletnyereségadó-megállapítási rendszer állt, amely lehetővé tette, hogy a multinacionális vállalatok – többletnyereségük kiigazításával – a feltételes adómegállapítások alapján lényegesen kevesebb adót fizessenek Belgiumban. A többletnyereséget a belga adóhatóság állapította meg a tényleges könyv szerinti nyereség és egy hasonló helyzetben lévő önálló vállalkozás által elérhető feltételes átlagnyereség különbözeteként. Habár a feltételes adómegállapítások átlagosan négy évre szóltak és nem lehetett megújítani ezeket, a rendszer diszkriminatív volt, mivel míg az integrált vállalatok társasági adóalapjukat 50-90%-kal csökkenthették, addig az önálló vállalatok nem élhettek ezzel a lehetőséggel. A gyakorlat főként az uniós székhelyű, csoporthoz tartozó vállalatoknak kedvezett, amelyek jelentősen csökkenteni tudták az adófizetési kötelezettségüket. A Bizottság mindezekre hivatkozta indította meg a vizsgálatát. Erről részletesen lásd: Állami támogatás: a Bizottság jogellenesnek minősítette a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszert; 35 multinacionális cégnek mintegy 700 millió eurót kell visszafizetnie. *Európai Bizottság, Sajtóközlemény, 2016. január 11.* https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_16_42.

(lényegében véve a rendszer gördülékeny működését biztosította), az adómentesség megállapításához szükséges feltételek absztraktak voltak (pl: a kedvezményezett egy multinacionális vállalathoz tartozik, a vállalkozások által elért nyereség meghaladná egy hasonló helyzetben lévő önálló vállalkozás által elért nyereséget, az érintett vállalkozások nem foganatosíthatnak pozitív kiigazítást egy másik tagállamban), valamint az illetékes hatóság – ezt Belgium is megerősítette – egyetlenegy feltételes adómegállapítás iránti kérelmet sem utasított el. Ez alátámasztható egy 22 feltételes adómegállapítási határozatból álló mintával is, melyben az előbb említett elemek felelhetők. Habár Belgium szerint ebből az következik, hogy itt önálló tagállami intézkedésekről van szó, a Bizottság rávilágított arra, hogy ezek a feltételes adómegállapítások csak a program alkalmazását szolgáló eszközök voltak, melyek a program feltételeinek való megfelelést és a többletnyereség meghatározásához választott módszer ellenőrzését biztosították.⁶⁶⁷ A brit EKT-szabályozás⁶⁶⁸ esetében viszont a támogatási program léte különösebb nehézség nélkül megállapítható volt, mivel a csoportfinanszírozási mentesség igénybevételéhez a multinacionális vállalatoknak nem volt szükségük feltételes adómegállapításra.⁶⁶⁹

Áttérve – az adóintézkedéseknél meghatározó jelentőségű – előny és szelektivitás kérdésére, fontos különbségre figyelhetünk fel. Hiszen míg a belga többletnyereségadó ügyében a Bizottság a két fogalmat együttesen kezeli („szelektív előny”), addig a brit EKT-szabályozás esetében külön vizsgálatot folytatott le. E tekintetben érdemes visszautalni arra a fejezet első felében részletezett tényre, hogy a Bizottság előszeretettel mossa össze a két fogalmat,

⁶⁶⁷ 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 96-110. pont.

⁶⁶⁸ A brit EKT szabályozás háttere kapcsán érdemes kiemelni, hogy annak elsődleges célja az adóelkerülés elleni fellépés volt, mivel számos brit cég élt azzal a lehetőséggel, hogy alacsony adókulccsal rendelkező országokban vagy adóparadicsomokban hozott létre leányvállalatokat, ahová a nyereséget átcsoportosította. A brit szabályok viszont lehetővé tették, hogy az adóhatóságok ezeket a nyereségeket az anyavállalatokhoz allokálják, így biztosítva azok megadóztatását. A legfontosabb kérdés az volt, hogy a leányvállalatok által nyújtott kölcsönökből származó pénzügyi nyereség mekkora hányadát érinti mindez. Ennek keretében az adóhatóságok egyrészt azt vizsgálták, hogy a leányvállalatok hitelnyújtási tevékenysége mennyire kötődik az Egyesült Királysághoz (aktivitási teszt), másrészt, hogy a kölcsönöket mennyire finanszírozták olyan pénzügyi forrásokból vagy vagyonelemekből, amelyek brit tőkehozzájárulásokból származtak (brit kötődésű tőke teszt). 2013 és 2018 között a szabályozás tartalmazta a csoportfinanszírozási mentességet is, amely lehetővé tette, hogy részben (75%) vagy teljes mértékben mentesüljenek az adófizetési kötelezettség alól azok a pénzügyi bevételek, amelyeket egy leányvállalat egy másik külföldi vállalatcsoporttól kapott, akkor is, ha az előbb említett feltételek fenn álltak. Ez a kivétel tehát a leányvállalatok közvetett finanszírozását biztosította, sok esetben adófizetési kötelezettség nélkül. A brit EKT szabályozás ez utóbbi eleme adott végül indokot a Bizottság számára, hogy vizsgálatot indítson az ügyben. Erről részletesen lásd: State aid: Commission concludes part of UK tax scheme gave illegal tax advantages to certain multinational companies; remaining part does not constitute aid. *European Commission*, Press release, 2 April 2019. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_1948.

⁶⁶⁹ 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 92-95. pont.

különösen a feltételes adómegállapítások vizsgálatánál. Ezt a gyakorlatot – ahogy korábban említettük – a szakirodalomban többen élesen bírálják és a Bíróság is kritikusan szemléli, amelyet a MOL ügyben hozott ítélet is bizonyít. Itt ugyanis kimondta a független vizsgálat szükségességét, vagyis nem elegendő pusztán az előny megállapítása, hanem azt is igazolni kell, hogy a kérdéses intézkedés egy vagy több vállalkozásnak kedvez. Mindazonáltal hagyott az ítéletben egy kiskaput is: az egyedi támogatások – így például az adóintézkedések – vonatkozásában önmagában véve az előny azonosítása lehetővé teszi a szelektivitás vélelmezését. Utóbbi lehetőséget – mint láthattuk – a Bizottság szinte minden ügyben kihasználta, mellyel komoly lépéselőnybe került a tagállamokkal szemben.

Nem volt ez másként a támogatási programként kezelt, de feltételes adómegállapításokat tartalmazó belga többletnyereségadó tekintetében sem. Az EUMSZ 107. cikkének rövid értelmezése után rögtön rátért a háromlépcsős szelektivitási teszt kérdésére, majd ezt követően a feltételes adómegállapításoknál megfigyelt módszerrel folytatta le a vizsgálatot. Ennek alapján – a széles értelmezést alkalmazva – referenciarendszernek az általános társasági adórendszert tekintette, amelybe az önálló és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak, viszont a többletnyereség adómentessége nem képezi a referenciarendszer szerves részét. Utóbbi kapcsán a Bizottság arra hivatkozott, hogy:

- a Belgium által említett jövedelemadóról szóló törvény egyik rendelkezése sem írja ezt elő,
- az általános társasági adórendszer által elérni kívánt cél – azaz valamennyi adóköteles társaság valós nyereség alapján történő megadóztatása – vonatkozásában az adóalanyok – függetlenül a vállalatok méretétől, a letelepedés idejétől vagy attól, hogy önálló vagy integrált vállalatról van szó – összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak,
- habár a társasági adó beszedése szempontjából nincs jelentősége az adott vállalat jogi formájának és szerkezetének, valamint elvben a többletnyereségadómentességéből bármely adóalany részesülhet, a gyakorlatban viszont csak a nagy, multinacionális csoporthoz tartozó és Belgiumban rövid ideje letelepedett vállalkozások élhetnek ezzel a lehetőséggel („de facto szelektivitás”),
- végezetül hiába állapítják meg eltérően az adóköteles nyereségüket az önálló és integrált vállalatok, ez nincs hatással a társasági adórendszer céljaira, amely attól függetlenül, hogy integrált vagy nem integrált vállalatról van szó, a nyereség megadóztatására törekszik. Habár az integrált vállalatok tekintetében léteznek egyedi

rendelkezések is, ezek arra irányulnak, hogy a két vállalat típusra egyenlő feltételek vonatkozzanak, nem pedig arra, hogy az integrált vállalatokat előnybe részesítsék.

A Bizottság szerint, ha elfogadnánk Belgium érvelését, akkor az precedenst teremtene más tagállamok számára, hogy kivonják magukat az állami támogatásokra irányadó uniós szabályok alól. Éppen ezért az általános társasági adórendszernek kell képeznie azt a referenciarendszert, melyhez képest a támogatási programot viszonyítani kell, hogy vajon annak kedvezményezettjei szelektív előnyben részesültek-e.⁶⁷⁰ A szelektív előny léte pedig megállapítható, mivel a támogatási programban résztvevő vállalkozások feltételezett nyereség után adóznak, melyet a hatóságok a szokásos piaci feltételek melletti kiigazított nyereség becslésével határoznak meg. Ezáltal a tényleges könyv szerinti nyereségük egy része mentesül az adófizetési kötelezettség alól. További problémát jelent, hogy az adómentesség – többek között a határon átnyúló ügyletek kitétel miatt – csak az integrált vállalkozások számára érhető el, ráadásul közülük is csak a nagyobb, jelentős nyereséget termelők számára. Itt is előkerült a – referenciarendszer részét képező – szokásos piaci ár elve, melyet a Bizottság, a feltételes adómegállapítások esetében megismertekhez hasonlóan, az EUMSZ 107. cikkéből vezette le a Bíróság belga koordinációs központok ügyében hozott ítéletére támaszkodva. Erre való tekintettel ezt a kérdést nem részleteznénk ismét. Mindössze annyit emelnénk ki, hogy a Bizottság szerint a hatóságok rosszul alkalmazták ezt az elvet, mivel a csoporton belüli ügyletekből származó teljes reziduális nyereséget a csoporttagként működő belga vállalkozásoknak kellett betudni, noha ez az elv ezt a módszert tiltja.⁶⁷¹

Ezzel szemben a brit EKT ügyben – mint említettük – az előny és a szelektivitás fogalmakat a Bizottság külön kezelte, noha itt is támogatási programról volt szó. Ez elsőre, különösen a kiterjesztő értelmezésre irányuló gyakorlata fényében, meglepőnek tűnhet, azonban ez következik a Bizottság számára irányadó MOL ügyben született ítéletből. Tehát hiába állapította meg a Bizottság a támogatási program fennállását, ezáltal nem élhetett az egyszerűsítés eszközével, mivel nem állt „rendelkezésre” a program alkalmazását szolgáló eszközként feltételes adómegállapítás. Vajon ez ténylegesen megnehezítette a Bizottság dolgát? Amennyiben a Bizottság érvelésére pillantunk, akkor nem, hiszen különösebb nehézség nélkül megállapította, hogy a csoportfinanszírozási mentesség előnyt jelent az érintett vállalkozások számára (többek között arra hivatkozott, hogy az érintett vállalkozások

⁶⁷⁰ 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 118-129. pont.

⁶⁷¹ 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 130-168. pont.

a vonatkozó kérelmet csak akkor terjesztik elő, ha az számukra kedvezőbb, mintha az általános szabályokat alkalmaznák, ráadásul erről teljesen szabadon dönthet) és a szelektivitás esetében is hasonló következtetésre jutott. Az utóbbi kapcsán lefolytatott érvelést érdemes alaposabban is szemügyre vennünk, mivel az előzőekben megfigyeltekhez képest eltérő logikán alapult. Eddig ugyanis azt láthattuk, hogy a Bizottság igyekezett minél szélesebben meghatározni a referenciarendszert, amely rendszerint az általános társasági adórendszer volt, míg az adott tagállam általában – a szűkebb értelmezésből kiindulva – valamely speciális jogszabály referenciarendszerként történő elismeréséért küzdött. Jelen ügyben viszont épp a fordítottja volt megfigyelhető: itt a Bizottság a szűkebb értelmezés mellett, míg az Egyesült Királyság az általános társasági adórendszer mellett állt ki. A Bizottság arra hivatkozott, hogy a brit EKT szabályozás célkitűzése (az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű, az Egyesült Királyságból ellenőrzött kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatása) miatt megfelelő referenciarendszernek tekinthető, hiszen a főszabály szerint adóköteles, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozás és az ez alól részben vagy teljesen mentesülő, Egyesült Királyságban szintén illetőséggel rendelkező vállalkozás hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak. Az Egyesült Királyság viszont azzal érvelt, hogy a brit EKT szabályozás célja és felépítése csak a társasági adórendszer kontextusában érthető meg, mivel területiális jellegének következtében (főszabály szerint nem terjed ki az Egyesült Királyságban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illetékességű adózó nyereségére) főszabály szerint nem terjedne ki az előbb említett mesterségesen átirányított külföldi nyereségek megadóztatására. A brit EKT szabályozás ezt a hiányosságot pótolja a társaságiadóalap védelme érdekében, vagyis a brit társasági adórendszer szükségszerű velejárója, elősegíti célkitűzése megvalósulását. A Bizottság azonban rámutatott arra, hogy habár a brit EKT szabályozás valóban az általános társasági adórendszer részét képezi, saját célkitűzéssel rendelkezik, amely megalapozza, hogy önálló referenciarendszerként kezeljük.⁶⁷² Az Egyesült Királyság tehát nehéz helyzetbe került, hiszen, ha a Bizottság igazolja, hogy a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokat a szabályozás eltérően kezeli, akkor prima facie szelektív előnyt fog megállapítani. Ezt végül egy hosszas levezetés után meg is állapította, mivel a csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó szabályozás értelmében a minősített hitelviszonyból származó nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő EKT-val

⁶⁷² 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 96-108. pont.

rendelkező gazdálkodó szervezetek mentesülnek azon díj megfizetése alól, melyet a többi, nem kereskedési pénzügyi nyereségre szert tevő EKT-val rendelkező gazdálkodó szervezetnek meg kell fizetnie.⁶⁷³

Ahogy láthattuk, az előny és a szelektivitás kérdésében a Bizottság több szempontból is eltérő megközelítést alkalmazott a két ügyben, noha mindkettőt előzőleg támogatási programnak minősítette. Az előny és szelektivitás fogalma vonatkozásában a belga többletnyereségadó ügyben lefolytatott külön vizsgálatok szükségessége következik a korábban már említett MOL ítéletből, ugyanakkor kifejezetten érdekes, hogy a brit EKT szabályozás esetében a Bizottság nem követte a többi ügyben kialakult gyakorlatot és a referenciarendszernek nem az általános társasági adórendszert, hanem a speciális jogszabályt tekintette. Habár a szűkebb értelmezéssel – a többi ügyből kiindulva – látszólag a tagállamnak kedvezett, valójában csak a saját vizsgálati módszertanát egyszerűsítette le, amellyel megkönnyítette, hogy az intézkedést prima facie szelektív előnynek minősítse. Nem véletlen tehát, hogy az Egyesült Királyság mindenáron ragaszkodott ahhoz, hogy az általános társasági adórendszer szolgáljon viszonyítási alapul. Feltehetőleg azzal számolt, hogy meg tudja védeni az intézkedést a referenciarendszertől való eltérés indoklásával vagy az általános jogelvek megsértésére hivatkozva meg tudja akadályozni a visszafizetési kötelezettség elrendelését. Éppen ezért az elkövetkezőkben érdemes megvizsgálnunk, hogy a két ügyben a tagállamok milyen érveket hoztak fel e tekintetben. Vajon milyen hasonlóságokat és különbségeket fedezhetünk fel?

A referenciarendszertől való eltérés indoklását Belgium és az Egyesült Királyság hasonló logikával közelítette meg. Mindketten a tagállamok által gyakran felhozott egy-egy évrre, a kettős adóztatás elkerülésére, illetve az adóelkerülés elleni küzdelemre hivatkoztak. Habár a Bizottság elismerte, hogy ezek legitim érvek, mindkét ügyben cáfolta ezek megalapozottságát. A belga többletnyereségadó esetében rámutatott arra, hogy a támogatási program célja nem a valós, hanem a lehetséges kettős adóztatás mérséklése és megszüntetése volt. Ezt támasztja alá egyrészt az a tény, hogy a kiigazításokat egyoldalúan és nem egy másik tagállam kérelmére hajtották végre, amely ugyanazon nyereséget kívánta megadóztatni, másrészt a vállalkozásoknak nem kellett igazolniuk a kettős adóztatás fennállását vagy annak kockázatát. A kérdéses program esetében tehát – hasonló az Engie üggyhöz –nem felel meg a szükségesség

⁶⁷³ 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 151. pont.

és az arányosság követelményeinek.⁶⁷⁴ Az Egyesült Királyság az adóelkerülés elleni küzdelemre hivatkozás kapcsán sokkal átfogóbb érveléssel kívánta magát kimenteni. Egyrészt azt állította, hogy a csoportfinanszírozási mentességre azért van szükség, mivel az EKT-k által az anyavállalat számára nyújtott hitelek finanszírozására használt pénzeszközök nyomkövetése rendkívül komplex feladat, különösen a multinacionális csoportoknál, ahol igen rendszeresen kerül sor a hitelek refinanszírozására, konszolidálására vagy átruházására. Másrészt a speciális szabályok alkalmazása megfelel az uniós szabadságoknak is: az uniós ítélkezési gyakorlat – különösen a Cadbury Schweppes ítélet⁶⁷⁵ – értelmében a nyereségek túlzott figyelembevételére nem kerülhet sor, a szabályozás továbbá megfelelő egyensúlyt teremt az adózókat érintő nagy kockázattal járó esetek vonatkozásában annak érdekében, hogy megakadályozza a nyereségnek az Egyesült Királyságból történő mesterséges átirányítását. A Bizottság ebben az esetben is legitimnek ismerte el a felhozott érvrendszert, azonban rávilágított arra, hogy csak akkor lehet hivatkozni a pénzeszközök nyomkövetésének nehézségére, ha a pénzügyi nyereség generálása tekintetében brit vállalatok nem játszanak közre. Amennyiben viszont egy külföldi csoportvállalat által – egy offshore leányvállalaton keresztül – biztosított finanszírozás brit vállalatok tevékenységeiből ered, akkor nem indokolt a csoportfinanszírozási mentesség, mivel ebben az esetben a nyomkövetés nem túl bonyolult, ráadásul a szabályozás nem is foglalkozik ezzel a kérdéssel.⁶⁷⁶

A fenti ügyek – hasonlóan az Engie ügghöz – világosan jelzik, hogy az olyan, a tagállamok által rendszeresen felhozott és megfelelő hivatkozási alapnak számító érvek, mint a kettős adóztatás elkerülése vagy az adóelkerülés elleni küzdelem sem szolgálnak feltétlenül kimentési okként, mivel a Bizottság a szükségességi-arányossági tesztet alkalmazva szűken értelmezi ezeket.⁶⁷⁷ Éppen ezért a továbbiakban az volt a kérdés, hogy vajon Belgium és az Egyesült Királyság tudja-e igazolni, hogy a Bizottság a vizsgálat során az általános jogelveket megsértette és így nem kerülhet sor a visszafizettetés elrendelésére.

Ahogy korábban részleteztük, a tagállam előszeretettel tekintenek végső eszközként az általános jogelvekre, hiszen megsértésük esetén nem lehet elrendelni a kérdéses állami

⁶⁷⁴ 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 171-181. pont.

⁶⁷⁵ C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue [ECLI:EU: C:2006:544].

⁶⁷⁶ 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 70-72., illetve 152-175. pontok.

⁶⁷⁷ Ennek kapcsán lásd a 161-162. oldalt.

támogatás visszafizettetését. Rendszerint a jogbiztonság elvére, valamint a jogos bizalom védelmének elvére szoktak támaszkodni. A feltételes adómegállapításokkal kapcsolatos esetekben láthattuk, hogy a tagállamok sokkal több kifogással éltek e téren, mint a referenciarendszertől való eltérés indoklása tekintetében. A belga és a brit támogatási programok esetében is hivatkoztak a tagállamok az általános jogelvek megsértésére (szintén a jogbiztonság, illetve a jogos bizalom védelmének elvére), azonban itt inkább az volt megfigyelhető, hogy azzal számoltak, hogy a referenciarendszertől való eltérés indoklásával tudják megvédeni az intézkedést. Erre kifejezetten jó példa a brit EKT szabályozás ügye, ahol az Egyesült Királyság – mint láthattuk – az adóelkerülés elleni küzdelemre épített kifogását két érveléssel is részletesen alátámasztotta. Ezzel szemben az általános jogelvek vonatkozásában csak a jogos bizalom védelme elvének sérelme merült fel, de ez is csak közvetetten, mivel sem a tagállam, sem más érdekelt nem hivatkozott erre kifejezetten.⁶⁷⁸ Amennyiben részletesen megvizsgáljuk a két tagállam által felhozott érveket, akkor lényegében véve megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapításos ügyekben megfigyelt sémát követték. Belgium azt állította, hogy a belga többletnyereségadó-rendszer működtetése során betartotta a saját gyakorlatát, valamint a program összhangban van a korábbi bizottsági határozatokkal is. Emellett a visszafizetés elrendelését akadályozza, hogy a támogatás összeget nehéz pontosan meghatározni és a visszafizetés kettős adóztatáshoz vezethet. A Bizottság ezzel szemben viszont megjegyezte, hogy a jogos bizalom védelme elvének megsértése vonatkozásában a tagállamok nem hivatkozhatnak saját jogellenes magatartásukra, mivel ezzel ellehetetlenítenék a támogatás visszafizetésére kötelező határozatok érvényesülését. Egyedül a kedvezményezett vállalkozások élhetnek ezzel a lehetőséggel, ha fel tudnak hozni olyan kivételes körülményeket, amelyek megalapozhatják a jogos várakozást. Erre azonban jelen ügyben nem került sor. Az Európai Unió Tanácsának – a Magatartási Kódex csoport jelentésére támaszkodó – következtetései, melyek egy tagállamok által megkötött megállapodást hagytak jóvá, nem jelentenek konkrét biztosítékot, mivel politikai akaratot fejeznek ki és a jogalanyok nem építhetnek rájuk a Bíróság előtt folyó eljárásokban. A jogbiztonság elvének megszegésével kapcsolatban felhozott, saját korábbi határozathozatali gyakorlatával való állítólagos szembekerülés vádjával kapcsolatban a Bizottság leszögezte, hogy az nem köti őt, mivel minden tagállami intézkedést saját egyedi jellemzői alapján kell értékelni és a korábbi határozatok szigorúan csak az adott ügy tényállására és körülményeire

⁶⁷⁸ 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 191. pont.

alkalmazandók. Egyébként is, a Bíróság a belga koordinációs központok ügyben elismerte, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikkéből levezethető, így Belgium nem állíthatja, hogy jelen ügyben a Bizottság új megközelítést alkalmazott. A támogatás számszerűsítésének nehézségéről sem beszélhetünk, mivel elegendő visszatéríteni a tényleges könyv szerinti nyereség alapján fizetendő adó és a szóban forgó program alapján ténylegesen fizetett adó különbözetét a kumulált kamatokkal együtt. Végezetül a visszafizettetés tekintetében a kettős adóztatás veszélyére sem lehet hivatkozni, mivel a többletnyereség adómentessége egyoldalú kiigazítást jelent a kedvezményezett vállalkozás javára.⁶⁷⁹ Az Egyesült Királyság, mint említettük, meglehetősen passzív volt az általános jogelvek vonatkozásában: nem hivatkozott kifejezetten egyetlen elv megsértésére sem. Ennek ellenére a Bizottság megvizsgálta a jogos bizalom védelme elvének lehetséges alkalmazását. E tekintetben megjegyezte, hogy ugyan a brit hatóságok 2009-ben és 2014-ben – a korábbi EKT szabályozás módosítása miatt – felvették a kapcsolatot a Bizottsággal annak érdekében, hogy azok megfelelnek-e a Cadbury ítéletben foglalt követelményeknek. Azonban ez nem értelmezhető úgy, hogy jogos elvárás merülhetne fel a tagállam vagy a kedvezményezett vállalkozások részéről, mivel a levélváltások tárgya nem a jelen vizsgálat tárgyát képező csoportfinanszírozási mentességnek az állami támogatások jogával való összeegyeztethetősége volt, hanem az előbb említett ítélethez kapcsolódtak. A csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó szabályozást – ahogy azt egyéb érdekeltek felvetették – nem igazolhatja a letelepedés szabadsága sem, ugyanis a kérdéses díj kivetése nem ellentétes azzal.⁶⁸⁰

Összességében véve tehát mindkét támogatási program esetében elvetette a Bizottság a tagállamok által felvetett érveket, így elrendelte a támogatások visszafizettetését. Amennyiben a Bizottság két, előzőleg elemzett, irányvonalát összevetjük, akkor láthatjuk, hogy alapvetően hasonló logika alapján folytak a vizsgálatok és inkább apróbb különbségekről beszélhetünk. Ezt jól mutatja, hogy ahol csak lehetett, a Bizottság együtt kezelte az előny és a szelektivitás fogalmait. Egyedül csak a brit EKT szabályozás esetében folytatott le külön vizsgálatot, mivel a támogatási program nem tartalmazott alkalmazást szolgáló eszközként feltételes adómegállapításokat. Ez azonban nem nehezítette meg a Bizottság dolgát. A referenciarendszer szinte mindig az általános társasági adórendszer volt (amelybe az integrált

⁶⁷⁹ 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o. 196-204. pont.

⁶⁸⁰ 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 190-197. pont.

és önálló vállalatok egyaránt beletartoznak), ez alól kivételt az előbb említett brit támogatási program képzett, ahol a csoportfinanszírozási mentességre vonatkozó speciális szabályok alkották a referenciarendszert. A tagállamok ezzel szemben alapvetően arra törekedtek, hogy a vizsgálat során ne a szélesebb, hanem a szűkebb értelmezés nyerjen teret és hangsúlyozták, hogy az önálló és integrált vállalatok nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben (ekkor ugyanis könnyebb megvédeni a kérdéses tagállami intézkedést). A szokásos piaci ár elvének bizottsági értelmezése mindkét irányvonal esetében többször is megjelent, komoly vitákat kiváltva a tagállamok és a Bizottság között. A tagállamok valamennyi ügyben kihasználták az állami támogatások joga területén rendelkezésre álló „kiskapukat”, egyedül a szerződéses kimentési lehetőségekkel nem éltek. Ugyanakkor a két irányvonal között itt jelentős különbség figyelhető meg: hiszen míg a feltételes adómegállapításoknál a tagállamok főként az általános jogelvekre támaszkodtak, addig a támogatási programok esetében inkább a referenciarendszertől való eltérés indoklására helyezték a hangsúlyt. Utóbbi kapcsán különösen a brit EKT szabályozás emelhető ki, ahol az Egyesült Királyság kifejezetten nem is hivatkozott egyetlen általános jogelv megsértésére sem.

Jelen alfejezetben a korábbi, elméleti háttérrel vizsgáló keretből kilépve részletesen áttekintettük a Bizottságnak a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai tárgyában hozott határozatait. Megjegyeztük, hogy a Bizottság vizsgálata egyáltalán nem volt ad hoc jellegű, hanem egy kifejezetten megtervezett cselekvéssorozatról beszélhetünk, amely – az állami támogatások joga területén meglévő jogköreiben rejlő potenciált felismerve – épített a nemzetközi adójogban bekövetkezett változásokra, valamint figyelembe vette a 2013-ban megszületett és 2015-ben elfogadott OECD BEPS Akciótervet. Többek között ennek köszönhető, hogy a Bizottság a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére törekedett, noha a Szerződések erre vonatkozóan nem tartalmaznak konkrét rendelkezéseket. Éppen ezért a bizottsági vizsgálatok nagyon hamar kritikák kereszttüzébe kerültek a tagállamok, valamint – ahogy később látni fogjuk – a szakértők oldaláról egyaránt. Ezt pedig csak fokozta az a tény, hogy a Bizottság fókuszába néhány tagállam (Benelux államok, Írország és az Egyesült Királyság) és főként amerikai nagyvállalatok kerültek. Nem véletlen tehát, hogy a fellépést az USA-ból is komoly kritikák kísérték, többen megvádolták a Bizottságot a visszamenőleges hatály tilalmának megsértésével, valamint a nemzetközi adójogszabályok aláásásával. A vizsgálatok a retrospektivitás miatt komoly kockázatokat hordoztak a multinacionális vállalatok számára, mivel az évekkel korábban elfogadott adómegállapításokon alapuló adótervezésük vált kétségessé. A Bizottság, noha nem vonta kétségbe a feltételes adómegállapítások létezésének

jogosultságát, mégis kezdetektől fogva kritikusan szemlélte azokat, mivel úgy vélte, hogy alkalmasak lehetnek a multinacionális vállalatok különböző adóelkerülési gyakorlatainak elősegítéséhez. Három irányvonalon indította meg a fellépését. A tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezése kapcsán górcső alá vette a McDonald's ügyet, ahol végül nem állapított meg tiltott állami támogatást és ezzel lényegében véve – a bírósági esetjoghoz igazodva – megerősítette a tagállami szuverenitást. Egyértelművé vált, hogy a kettős nem adóztatás nem eredményez önmagában tiltott állami támogatást és a tagállamoknak sem kell a saját adórendszerüket folyamatosan más adórendszerekhez igazítaniuk ennek elkerüléséhez. Ugyanakkor a tagállamoknak következetesen kell alkalmazniuk az adójogszabályaikat valamennyi adózó tekintetében a szelektivitás vádja alóli mentesüléshez. Ezzel szemben a másik két irányvonalon – számos ügyet megvizsgálva – komoly vitába keveredett a tagállamokkal és a multinacionális vállalatokkal, amely döntően a szélesen értelmezett referenciarendszerek, valamint a bizottsági szokásos piaci ár bevezetésének volt köszönhető. A tagállamok hiába hozták fel azt az érvet, hogy új megközelítést alkalmaz, amely ellentétes a korábbi gyakorlatával, a Bizottság az eljárások minden szakaszában – beleértve a referenciarendszertől való eltérés indoklását és az általános jogelvek megsértésén alapuló kifogásokat – folyamatosan arra hivatkozott, hogy a Bíróság belga koordinációs központok ítélete alapján az EUMSZ 107. cikkéből levezethető a szokásos piaci ár elve. Noha ez a nézet több szempontból is vitatható (pl: az ominózus ítéletben ezt a Bíróság nem mondta ki nyíltan, a Bizottság még a jelen ügyek nyitó határozataiban is a korábbi gyakorlatának megfelelően az OECD Transzferár-irányelvekből indult ki stb.), a Bizottság végig kitartott mellette. Ez viszont azzal fenyeget, hogy – ha végül a Bíróság is helyt ad ennek – a tagállamok számára kötelezővé válik ez az értelmezés, még akkor is, ha a jogrendjük nem tartalmazza a szokásos piaci ár elvét, ha pedig esetleg mégis, akkor azt az uniós jog elsőbbségére hivatkozva felülírják. Ráadásul további problémát jelent, hogy a Bizottság az elkövetkezőkben is használni kívánja az OECD Transzferár-irányelveket segédeszközként és azt állítja, hogy ha egy tagállami adómegállapítás ezzel összhangban áll, akkor az valószínűleg nem eredményez tiltott állami támogatást. Az előbbieket alapján tehát helyesebb, ha úgy fogalmazzunk, hogy a Bizottság egy hibrid konstrukciót alkotott és arra kényszeríti a tagállamokat, hogy az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci árat az OECD Transzferár-irányelvek szerint értelmezzék és alkalmazzák, amely – a teljesen más alapok miatt – komoly jogbizonytalansághoz is vezethet. E tekintetben ugyanakkor a tagállamok joggal hivatkozhatnak arra az uniós fórumok (Törvényszék, Bíróság) előtt, hogy az új megközelítés alkalmazása miatt az általános jogelveket megsértették és így a Bizottság nem rendelheti el a

támogatások visszafizettetését, mivel itt lényegében véve visszamenőleges jogalkalmazásról van szó.

Amennyiben összegezni kívánjuk a tagállamok és a Bizottság közötti ellentéteket, akkor az alábbiakat érdemes kiemelniük:

- nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláasása,
- kifejezetten amerikai vállalatokra irányuló vizsgálatok,
- az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelmének kérdése,
- tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésének megkísérlése (noha végül ebben a kérdésben meghátrált),
- az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata („szelektív előny”),
- szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása (általános társasági adórendszer, az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítése),
- a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése („hibrid konstrukció”).

A következő alfejezetekben a fentiek alapján azt fogjuk megvizsgálni, hogy a szakirodalom és az uniós bírósági fórumok hogyan értékelték a Bizottság fellépését. Vajon a tagállamok egyedül maradtak a kritikáikkal? A közvetlen adók területén meglévő autonómia komoly csorbát szenvedett? Ezek mind olyan kérdések melyekre a továbbiakban válaszokat keresünk.

6.2. Szakirodalmi kritikák a Bizottság gyakorlatával szemben

Az előző alfejezetben láthattuk, hogy a tagállamok – és a multinacionális vállalatok – már a bizottsági eljárások ideje alatt is komoly kritikákkal illették a Bizottságot, rámutatva arra, hogy a jelenlegi gyakorlata szembemegy az esetjoggal, aláassa a nemzetközi adójogszabályokat, valamint saját korábbi gyakorlatának is ellentmond. A kritikák közül több is (széles referenciarendszer, bizottsági szokásos piaci ár) megalapozottnak tűnt a korábbi bizottsági és bírósági gyakorlat tükrében. Természetesen a szakirodalomban is komoly érdeklődés övezte a Bizottság vizsgálatait, amit többek között az is indokolt, hogy részben éppen azért indultak el, mivel a Bizottság – a társadalmi nyomás hatására is – ténylegesen is felfigyelt azokra az adóelkerülési technikákra, amelyekkel a nemzetközi szakirodalom már hosszú évek óta foglalkozott. Habár a Bizottság az eljárások során támaszkodott a szakirodalomban korábban megfogalmazott kritikákra, ennek ellenére – mint látni fogjuk – közel sem élvezett egyöntetű támogatást a szakértők körében a tagállamok elleni fellépés.

Ugyanis többen is arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Bizottság – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépésre hivatkozva – az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat felhasználva lényegében véve meg kívánja kerülni az uniós adópolitika területén fennálló jogalkotási „akadályt” (a Tanács különleges jogalkotási eljárásban az egyhangúság követelménye mellett fogad el jogi aktusokat az adózás területén, amely az eltérő tagállami érdekek miatt rendkívül nehéz). Különösen a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése került a kritikák kereszttüzébe, mivel ezzel a lépéssel a Bizottság felülírja a tagállamok által használt fogalmat, valamint – a nemzetközi adójogban elterjedt OECD Transzferirányelvektől való eltérés miatt – jogbizonytalanságot okoz, továbbá a bizottsági értelmezést követő tagállam könnyen megsértheti az uniós alapszabadságokat (elsősorban a tőke szabad mozgását és a letelepedés szabadságát) is. E tekintetben előzetesen fontos kiemelnünk, hogy a tagállamok az uniós szabadságjogok (elsősorban a tőke szabad áramlása és a letelepedés szabadsága) vonatkozásában már számos alkalommal sikerrel hivatkoztak az OECD által kimunkált szokásos piaci ár elvére a Bíróság előtt.⁶⁸¹

Mindezek fényében érdemes tehát alaposan is megvizsgáljunk, hogy a nemzetközi szakirodalom hogyan értékelte a Bizottság és a tagállamok között felmerülő, az előző alfejezetben részletezett vitás pontokat. A behatóbb elemzést az is indokolja, hogy itt nem pusztán elméleti kérdéstről van szó, hiszen valamennyi negatív bizottsági határozattal szemben a tagállamok fellebbezéssel éltek. Az ügyek így elsőként a Törvényszék, majd jó eséllyel a Bíróság elé kerültek/kerülnek, ahol eldől, hogy a Bizottság által képviselt felfogás összeegyeztethető-e az uniós joggal. Ez pedig egyúttal azt is jelenti, hogy arra is választ kapunk, hogy mennyiben voltak helytállóak a korábbi tagállami kritikák, illetve a nemzetközi szakirodalomban megjelenő kételyek.

Amennyiben át kívánjuk tekinteni, hogy a Bizottság és a tagállamok között felmerült vitás pontokat hogyan értékelte a szakirodalom, akkor célszerű az egyik legáltalánosabb kritikával, a nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláásásával kezdenünk. Érdekesség, hogy e vád leghangosabb szószólója nem egy uniós tagállam, hanem az Amerikai Egyesült Államok. Habár ez a tény a laikusok számára meglepőnek tűnhet, valójában nagyon is érthető, hiszen a bizottsági vizsgálatok kereszttüzébe számos amerikai nagyvállalat is bekerült pl: csak az Apple-től 13 milliárd euró jogellenes állami támogatás visszafizettetését rendelte el a Bizottság, amelyet Írországnak kellett beszednie. Ennek hátterében az a korábban már részletesen bemutatott tény állt, hogy a magas hazai adóterhek jelentette versenyhátrányt az

⁶⁸¹ BÉKÉS (2019) i. m. 226-227. Ezt a kérdést a későbbiek során részletesen is megvizsgáljuk.

amerikai nagyvállalatok külföldi adóparadicsomokban, illetve preferenciális adórezsimekben adóelkerülési technikák alkalmazásával igyekeztek eltüntetni, amely egyúttal – ideiglenesen – komoly bevételektől fosztotta meg az amerikai költségvetést is. Különösen a Benelux államok, valamint Írország voltak népszerűek a vállalatok körében, ahol már hosszú évek óta befektetőbarát adójogi környezetet alakítottak ki a mindenkori kormányok. A Bizottság eljárásai pedig azzal fenyegettek, hogy a külföldön realizált nyereséget az amerikai költségvetés végleg elveszíti (mivel az érintett tagállamoknak a jogellenesnek minősített állami támogatást vissza kellett fizetnie a vállalatokkal). Nem véletlen, hogy az amerikai kormányok – pártállástól függetlenül – a kezdetektől fogva gyanús szemlélték a vizsgálatokat és erős kritikát fogalmaztak meg a Bizottsággal szemben. E téren kifejezetten az amerikai pénzügyminisztérium által 2016-ban kiadott „White paper⁶⁸²”-t fontos kiemelünk, amely – az amerikai aggályokat összefoglalva – részletesen elemzi, hogy a bizottsági gyakorlat milyen módon veszélyezteti a nemzetközi adórendszert. A dokumentum szerint a bizottsági szokásos piaci ár szembemegy a nemzetközi adójogban széles elismerésnek örvendő OECD Transzferár-irányelvekkel, amellyel a Bizottság aláássa a transzferárazás területén kialakult nemzetközi konszenzust. Emellett a bizottsági gyakorlat az uniós tagállamok által kötött bilaterális adóegyezmények alkalmazását, valamint az OECD BEPS akcióterv végrehajtását is veszélyezteti. Tekintettel arra, hogy a dokumentum által felvetett kritikák közül az első kettőt a későbbiek során külön-külön részletes is elemezni fogjuk, ezért most az OECD BEPS akcióterv veszélyeztetésére fogunk elsősorban fókuszálni. Ahogy azt korábban bemutattuk, a Bizottságra inspirálólag hatott az akcióterv, amely újabb érvet szolgáltatott számára átfogó, az állami támogatásokra vonatkozó szabályokon alapuló, vizsgálatok lefolytatására. Ennek következtében fellépését igyekezett azzal összehangolni. Habár – amint azt igazoltuk – a Bizottság által megindított vizsgálatok sorozata több ponton is kapcsolódást mutat az akciótervvel, mindez közel sem biztos, hogy – hasonlóan a bizottsági szokásos piaci árhoz – nem eredményez a gyakorlatban olyan innovációt, amely a nemzetközi kereteken túllépve már veszélyezteti azok integritását. Ez utóbbit hangsúlyozza az amerikai pénzügyminisztérium, amikor kiemeli, hogy a Bizottság új irányvonala aláássa azt a több éves egyeztetési folyamatot és konszenzuseresést, amely az OECD berkein belül zajlott a BEPS akcióterv elfogadását megelőzően. Az akcióterv kidolgozásában résztvevő államok úgy kötelezték el magukat a nemzetközi adóelkerülés elleni fellépés mellett, hogy a kölcsönös

⁶⁸² The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>.

együttműködés jegyében lemondtak a visszamenőleges hatály alkalmazásáról. Ezzel szemben a Bizottság az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatai során megkérdőjelezi ezt az elvet, amikor – az új irányvonal keretében – 10 éves időtartamokra visszamenőlegesen állapít meg jogellenes állami támogatást úgy, hogy az OECD Transzferár-irányelvek helyett a saját maga által kialakított standardokat („bizottsági szokásos piaci ár”) alkalmazza. Mindez oda vezet, hogy végső soron a BEPS akcióterv kimenetele is veszélybe kerül.⁶⁸³ Lényegében véve hasonló állásponton van Nina Hruskho is, aki szerint a Bizottság határozatai sértik a tagállamok szuverenitását és a jogbiztonságot. Ahelyett, hogy a Bizottság arra törekedne, hogy jogalkotás útján lép fel az adóelkerülési technikákkal szemben, inkább a könnyebb utat választva az állami támogatások jogát használja fel arra, hogy – megkerülve a tagállamok ellenállását – de facto adóharmonizációt valósítson meg, ráadásul visszamenőleges hatállyal.⁶⁸⁴ Ezzel viszont az adóharmonizációs törekvéseket veszélyezteti és – a bizottsági szokásos piaci ár megalkotásával – jogbizonytalanságot okoz a nemzetközi adójogban: az OECD Transzferár-irányelveket ugyanis éppen azért alkották meg, hogy egységes szabályok vonatkozzanak a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókra.⁶⁸⁵ A bizottsági fellépés továbbá alássa a feltételes adómegállapítások eredeti célját, hogy az érintett adózók számára jogbiztonságot és kiszámíthatóságot nyújtsanak. Ez pedig a jövőben azzal járhat, hogy a multinacionális cégek kerülni fogják ezt az eszközt, ami a határon átnyúló beruházásokra is negatívan hathat. Az állami támogatásokra vonatkozó szabályokon alapuló fellépés helyett az lenne a célszerű, ha a Bizottság visszatérne a jogalkotás útján való fellépésre. Habár ez – az eltérő tagállami érdekek és az egyhangúság követelménye miatt – jóval lassabb folyamatot jelent, ugyanakkor kiszámíthatóbb jogi környezetet eredményez és nem veszélyezteti a nemzetközi adóelkerülés elleni törekvéseket sem. Amennyiben a Bizottság mégis az állami támogatás jogára alapozva kívánja folytatni a fellépést, akkor a saját standardok helyett az OECD-ét kellene magáévá tennie és fel kellene állítania egy külön testületet a tiltott állami támogatás gyanús feltételes adómegállapítások kivizsgálására.⁶⁸⁶ Az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak az adóelkerüléssel, valamint a káros adógyakorlatokkal szembeni alkalmazhatóságának korlátaira hívja fel a figyelmet Saturnina Moreno González is, aki rávilágít arra, hogy – mivel a referenciarendszer az adott tagállam adórendszere – az állami

⁶⁸³ The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>. 24-25.

⁶⁸⁴ Nina HRUSHKO: Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission’s State Aid Investigations into EU Member States’ Tax Rulings. *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 43., no. 1. (2017) 331.

⁶⁸⁵ HRUSHKO i. m. 351.

⁶⁸⁶ HRUSHKO i. m. 356-359.

támogatások ellenőrzése a tagállami adórendszerek belső koherenciájára fókuszál és nem az egyes nemzeti adórendszerek közötti eltérésekre. Emiatt ez az eszköz az olyan esetekkel nem igazán tud mit kezdeni, amikor a kettős nem adóztatás úgy valósul meg, hogy az érintett tagállamok a saját adójogszabályaikat megfelelően alkalmazták. Pusztán erre alapozva tehát nem lehet eredményesen fellépni, más eszközökre is szükség van pl: információcsere, transzparencia, adóharmonizáció. Mindezek ellenére viszont elismeri, hogy a Bizottságnak az állami támogatások jogán megindított vizsgálatai hozzájárultak az OECD BEPS akcióterv pontjainak az uniós jogrendbe való átültetéséhez.⁶⁸⁷ Egyesek, mint például John Paul, viszont egészen odáig mennek el, hogy a Bizottság állami támogatások jogán alapuló vizsgálata sérti a tagállami szuverenitást, mivel egy globális adóügyi kormányzási struktúrát kíván a tagállamokra kényszeríteni. Az Európai Unió azonban nem föderáció és nincs – tagállamokkal szemben – jogköre az uniós polgárok megadóztatására sem. A Bizottság vizsgálataival egy olyan időszakban teremt negatív globális adóügyi precedenst, amikor a globalizáció hatására egyre erősebb az egyes országok egymástól való függése.⁶⁸⁸

Mindazonáltal többen csak óvatos kritikát fogalmaztak meg. A Traversa-Sabbadini szerzőpáros a Bizottság új gyakorlata kapcsán hangsúlyozza, hogy – a jelenlegi jogbizonytalanság ellenére is – a Bíróság állami támogatásokkal kapcsolatos esetjogával összességében véve nem kerül ellentétbe a Bizottság irányvonala, amelynek gyökerei egészen a 90-es évekig nyúlnak vissza, amikor a tagállami preferenciális adórendszerekkel szemben az állami támogatási szempontú vizsgálatok első hulláma megindult.⁶⁸⁹ Alapvetően ebbe a körbe sorolható Békés Balázs is, aki rámutat arra, hogy az állami támogatási szabályoknak a közvetlen adózás területén való kiemelt alkalmazása a Bizottság innovatív szemléletét tükrözi, mivel ezzel lehetővé vált, hogy a tagállamok által a multinacionális nyújtott különböző adókedvezményekkel szemben – az adópolitika területén meglévő tagállami autonómia

⁶⁸⁷ Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 4 (2016) 573-574. Ezzel kapcsolatban érdemes kiemelni, hogy 2015 után az uniós jogalkotó több jogszabályt is elfogadott, melyek a gyakorlatban az OECD BEPS akcióterv uniós jogba történő átültetését jelentik. Általánosságban azt mondhatjuk, hogy ezek bizonyos esetekben szigorúbb rendelkezéseket tartalmaznak, mint a BEPS akcióterv. Ennek hátterében az áll, hogy az akcióterv vonatkozásában a részes államoknak csak a minimumkövetelmények megvalósítása kötelező, míg a fennmaradó legjobb gyakorlatokat tartalmazó rendelkezések opcionálisak. Ezzel szemben az uniós jogalkotó több, legjobb gyakorlatként megfogalmazott akciótervi pontot irányelv formájában fogadott el, vagyis annak alkalmazása a tagállamok esetében kötelezővé vált pl: DAC VI. irányelv. További fontos, a BEPS keretében elfogadott, uniós jogszabály közé sorolható többek között az ATAD irányelv, a DAC IV. irányelv, valamint a Vitarendezési irányelv. Mindezekről részletesen lásd: BÉKÉS (2019) i.m. 236-242.

⁶⁸⁸ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: JOHN PAUL: Global Tax Governance or National Tax Discrimination: The Case of EU vs. Apple. *North East Journal of Legal Studies*, vol. 39., no. 2. (2019).

⁶⁸⁹ Edoardo TRAVERSA-Pierre M. SABBADINI: State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise? In: Werner HASLEHNER-Georg KOFLER-Alexander RUST (eds.): *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2017. 133.

ellenére – hatékonyan tudjon fellépni. Elismeri azonban, hogy jelenleg a bizottsági gyakorlat nem kiforrott és következetes, utóbbi kapcsán utalva az OECD-től eltérő alapokon nyugvó bizottsági szokásos piaci árra, valamint a független és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítésére.⁶⁹⁰

Más szakértők viszont egyenesen az állami támogatások jogának szélesebb körű alkalmazása mellett szállnak síkra, mivel szerintük ez önmagában véve alkalmas eszköz a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorításához. Rossi-Maccanico ennek kapcsán több érvet is felhoz úgy, mint:

- a Bíróság gyakorlatának tükrében az államok nem nyújthatnak olyan diszkriminatív támogatást, amely érinti vagy érintheti a versenyt a belső piacon (ebbe a körbe pedig nemcsak a közvetlen támogatások, hanem az adókedvezmények is beletartoznak),
- az állami támogatások jogában a vállalkozás fogalma – függetlenül annak jogi formájától, finanszírozásának módjától és tőke struktúrájától – sokkal szélesebb körű, mint azt elsőre gondolnánk pl: nemcsak a multinacionális vállalat egészét, hanem annak akár egységét (állandó telephely, központi iroda stb.) is jelentheti,
- az állami támogatások ellenőrzése csak az olyan esetekkel foglalkozik, amikor egy adott tagállam a saját, általános adórendszeréhez képest részesít kedvezőbb adóügyi elbánásban egy vállalkozást a többihez képest. Az olyan esetek viszont, ahol a kedvezőbb bánásmód több tagállam adórendszerei közötti eltérésből fakad, kívül esik ezen a körön. Ez azonban nem zárja ki a határon átnyúló megállapodásokhoz kapcsolódó adóintézkedések állami támogatási szempontú vizsgálatát,
- végezetül – habár a tagállamok az adópolitika területén továbbra is autonómiával rendelkeznek – az állami támogatásokra vonatkozó szabályok lehetővé teszik a Bizottság számára, hogy az EUMSZ 108. cikke alapján egy speciális jogosítványokat biztosító adminisztratív eljárás keretében sokkal gyorsabban és határozottabban léphessen fel a tiltott állami támogatás gyanús esetekkel szemben, mint ha hagyományos kötelezettségzegési eljárást indítana.⁶⁹¹

Rossi-Maccanico ezzel az érveléssel indirekt módon elutasítja azokat a vádakat, melyek azt állítják, hogy a Bizottság állami támogatások jogára támaszkodó fellépése veszélyezteti a nemzetközi erőfeszítéseket – különösen a BEPS akciótervet – a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorítása érdekében.

⁶⁹⁰ BÉKÉS (2019) i. m. 193-194, illetve 223-228.

⁶⁹¹ Pierpaolo ROSSI-MACCANICO: Fiscal State Aids, Tax Base Erosion and Profit Shifting. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2 (2015) 66-68.

A fentiek alapján tehát azt mondhatjuk, hogy a nemzetközi adójogszabályok aláásásának vádja alapvetően egy általános jellegű amerikai vád, melynek háttérében az áll, hogy a Bizottság vizsgálatainak keresztüztébe számos amerikai multinacionális vállalat került. A szakirodalom – bár a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépést már régóta szorgalmazta – is inkább kritikus álláspontot vett fel, mivel a Bizottság irányvonala olyan innovációt tartalmazott, amely a nemzetközi adójogi kereteket feszegette. Különösen az OECD BEPS akcióterv veszélyeztetését, a bizottsági szokásos piaci árat, valamint azt kritizálták, hogy a Bizottság a tagállami ellenállást megkerülve, az állami támogatások jogára támaszkodva lényegében véve indirekt módon harmonizálni kívánja azok társasági adórendszerét („backdoor harmonisation”). Mindazonáltal egyes szakértők arra is rávilágítottak, hogy a Bizottság irányvonala nem feltétlenül áll ellentmondásban a Bíróság esetjogával, sőt a jelenlegi fellépésének gyökerei egészen a '90-es évekig visszavezethetők, vagyis – a látszat ellenére – nem beszélhetünk teljesen új irányvonalról. Emellett az állami támogatásokra vonatkozó szabályok fokozott alkalmazása igenis hatásos fegyver lehet a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben.

Alapvetően a szakirodalomban uralkodó kritikus állásponttal értünk egyet: habár a Bizottság valóban épített a nemzetközi adójogban végbement változásokra, a gyakorlatban viszont a nemzetközi kereteket feszegette (bizottsági szokásos piaci ár), illetve szembement saját korábbi határozataival (bizottsági szokásos piaci ár, széles referenciarendszer) is. Éppen ezért nem tartjuk megalapozottnak azokat a szakértői véleményeket, amelyek szerint a Bizottság jelenlegi irányvonala visszavezethető a Bíróság esetjogára. Ezzel szemben elismerjük, hogy – megfelelően alkalmazva – az állami támogatások joga egyike lehet azon eszközöknek, amelyek hatásosak lehetnek a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépés során. Ugyanakkor ehhez a Bizottságnak egyrészt vissza kellene térnie korábbi gyakorlatához, másrészt el kellene fogadnia, hogy nem az állami támogatás joga képezi a fő csapásirányt, hanem a jogalkotás útján való fellépés. Utóbbi habár – az adózás területén lévő egyhangúság követelménye és az eddigi tapasztalatok miatt – nehéznek látszik, hosszú távon mégis kifizetődőbb: elkerülhető a nemzetközi adójogszabályok aláásásának vádja, nem sérül a jogbiztonság, valamint előbb-utóbb a tagállamok is felsorakoztathatók a közös cél érdekében. Ezt követően érdemes a többi vitás pontot is megvizsgálnunk, ugyanis azok ténylegesen az imént elemzett általános jellegű kritika részelemeinek tekinthetők. Vajon a részletek esetében is a kritikai attitűd dominál inkább a szakirodalomban?

Az eddigiek során többször is említettük, hogy a Bizottság vizsgálatai elsősorban a Benelux államokat és Írországot érintették, számos amerikai nagyvállalat célkeresztbe kerülésével.

Amerikai köztisztviselők, politikusok⁶⁹² és szakértők – ahogy arra már korábban is kitértünk – folyamatosan kritizálták a Bizottság fellépését, azt állítva, hogy az eljárások kifejezetten amerikai vállalatok ellen irányulnak. A szakértők közül Joanna Diane Caytas szerint az eljárások háttérében nem adójogi, hanem adópolitikai okok állnak: a magas adókulcsokat alkalmazó tagállamokat képviselő Bizottság meg akarja szabni az alacsony adókulcsokat alkalmazó tagállamoknak (pl: Írország), hogy hogyan értelmezzék a saját jogszabályaikat. Ez összefüggésben áll azzal, hogy a 2008-as gazdasági válságot követő években számos tagállam pénzügyi nehézségekkel nézett szembe, a jóléti állam fenntartásához újabb költségvetési forrásokra volt szükség. A középosztály további megadóztatása – a politikai következmények miatt – nem jöhetett szóba, így kapóra jött, hogy a közvélemény – az oknyomozó újságírók leleplezéseinek köszönhetően – felfigyelt és éles kritikával szemlélte a multinacionális vállalatok – egyébként hosszú évek óta folyó – adóelkerülési technikáit. A Bizottság pedig meglátta ebben a lehetőséget és az alacsony adókulcsokat alkalmazó tagállamok ellen az állami támogatások jogára támaszkodva valóságos hadjáratot indított. A jelentős részben amerikai nagyvállalatokat érintő eljárások a transzatlanti kapcsolatokra is negatív hatást gyakorolnak. A megoldást az jelenthetné, ha az Európai Unió visszatérne a multilateralizmushoz és párbeszédet kezdeményezne az USA-val.⁶⁹³ Michael Lebovitz megjegyezte, hogy a tiltott állami támogatás nyomán születő negatív határozatok veszélyeztetik az USA adóegyezményekkel kapcsolatos politikáját és költségvetési bevételeit, valamint arra készítetik az amerikai kormányt, hogy megtorló intézkedéseket léptessen életbe. Utóbbi tekintetében kiemeli az amerikai adókodeks 891. szakaszát, amely lehetővé teszi az adókulcsok megduplázását az amerikai vállalatokat diszkrimináló országok polgárai és vállalatai esetében.⁶⁹⁴ Itai Grinberg szerint az ezzel való pusztá fenyegetés sokkal pragmatikusabb amerikai fellépést tenne lehetővé, mint az uniós országokkal kötött különböző adóegyezmények esetleges megszüntetése (amely mindkét félnek jelentős kárt okozna) és rávehetné arra az uniós intézményeket, hogy az állami támogatásos ügyeket ne

⁶⁹² Ennek kapcsán érdemes kiemelni, hogy mind az Obama-, mind a Trump-adminisztráció – eltérő hangsúllyal – éles kritikát fogalmazott meg a Bizottsággal szemben. Ennek kapcsán lásd például: Testimony of Robert B. Stack, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs), U.S. Department of the Treasury Before the Senate Finance Committee, December 1, 2015. <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/01dec2015Stack.pdf>, Kiran STACEY: Trump attacks EU antitrust actions against US tech groups. *Financial Times*, 06/26/2019. <https://www.ft.com/content/3eb00398-9815-11e9-8cfb-30c211dcd229>, Greg ROBB: Republicans and Democrats agree: EU tax case against Apple is 'awful'. *MarketWatch*, Aug. 30, 2016. <http://www.marketwatch.com/story/us-taxpayers-would-be-poorer-if-eu-wins-apple-tax-case-white-house-spokesman-says-2016-08-30>.

⁶⁹³ Joanna Diane CAYTAS: Tempted by an Apple: Europe's Fall from Grace on Retroactive Taxation. *Columbia Journal of European Law*, Preliminary Reference (Nov. 10, 2016).

⁶⁹⁴ Michael LEBOVITZ: State aid and tax: the US view. *Tax Journal*, 24 February 2016. <http://www.taxjournal.com/>.

arra használják fel, hogy az amerikai vállalatokat diszkriminálják.⁶⁹⁵ Az Abbott-Burton szerzőpáros közös tanulmányukban pedig amellett érvelnek, hogy az állami támogatások Bizottság általi ellenőrzése meglehetősen szubjektív és politikai szempontú, mivel az uniós jog széles mérlegelési jogkört biztosít számára a tekintetben, hogy a kérdéses állami támogatást tilosnak minősítse. Ez pedig annak ellenére is fennáll, hogy 2007 óta a Bizottság számos iránymutatást adott ki saját gyakorlatáról.⁶⁹⁶ Ráadásul további problémát jelent, hogy mind az OECD, mind az EU – amelyek politikáját magas adókulcsokat alkalmazó országok határozzák meg – közel két évtizede aktívan küzdenek a hasznos adóversennyel szemben („beneficial tax competition”). Ebbe a körbe sorolható a BEPS akcióterv, valamint a Bizottságnak az állami támogatásokra vonatkozó szabályokra támaszkodó hadjárata, amely kiemelten amerikai vállalatok ellen folyik. Utóbbi tekintetében a Bizottságnak le kellene állítania a folyamatban lévő vizsgálatait és a jövőben csak olyan tagállami adóintézkedésekre szabadna összpontosítania, amelyek versenyellenes torzulásokat okoznak a belső piacon.⁶⁹⁷

A fentiek fényében jól látszik, hogy az amerikai politikusok és szakértők körében uralkodó álláspontnak számított az a meggyőződés, hogy a Bizottság az állami támogatási szempontú vizsgálatain keresztül az amerikai nagyvállalatok leányvállalatainál keletkezett nyereség – amelyet a magas hazai adók miatt parkoltattak preferenciális adórezsimekben – egy részét kívánja beszedetni az adókedvezményeket biztosító tagállamokkal. Többen is azon az állásponton voltak, hogy az amerikai kormány fel kellene lépnie a Bizottság gyakorlatával szemben, akár az adókodezsról szóló 891. szakaszának lebegtetésével is. Végül soron azonban a problémára az egyetlen megoldást, ha az uniós intézmények visszatérnének a multilateralizmus felé és párbeszéd jönne létre a két fél között.

Tekintettel az éles kritikára, az elkövetkezőkben érdemes arra röviden kitérni, hogy valóban megállja a helyét ez a vád vagy inkább arról van szó, hogy ezen vállalatok speciális helyzete eredményezte azt, hogy a fókusz rájuk helyeződött. Amennyiben az eddig lezárt eljárásokat nézzük, akkor azt láthatjuk, hogy a nyolc eljárás fele Luxemburgot érinti, míg a másik felén négy ország (Egyesült Királyság, Hollandia, Belgium és Írország) osztozik. Ellenben, ha a visszafizetendő jogellenes állami támogatást nézzük, akkor az Apple révén Írország elsőse vitathatatlan: a több mint 14 milliárd eurós összeg mellett a többi szinte eltörpül. Ha pedig ehhez még hozzávesszük azt a tényt, hogy olyan további nagyvállalatok ellen folyt eljárás,

⁶⁹⁵ Itai GRINBERG: A Constructive U.S. Counter to EU State Aid Cases. *Tax Notes International*, vol. 81. (January 11, 2016) 167-170.

⁶⁹⁶ Alden F. ABBOTT-David R. BURTON: Apple, State Aids, Tax Competition, and the Rule of Law. *The Heritage Foundation*, No. 3204 | April 27, 2017. <https://www.heritage.org/sites/default/files/2017-04/BG3204.pdf>, 3-4.

⁶⁹⁷ ABBOTT-BURTON i. m. 7-9.

mint a McDonald's, Amazon, Starbucks és esetenként itt is nagyon magas összegű visszafizetésről hozott határozatot (pl: az Amazon esetében 282,7 millió euró) a Bizottság, akkor egyre inkább megerősítést nyer az a vélemény, hogy a vizsgálatok során célkeresztbe kerültek az amerikai nagyvállalatok.⁶⁹⁸ Ezt a megközelítést viszont némileg árnyalja Cremieux-Audenrode-Mishol szerzőtrío tanulmánya, amelyben a szerzők amellett érvelnek, hogy az amerikai nagyvállalatokat ért diszkriminatív elbánás helyett arról van szó, hogy a Bizottság az elmúlt években sokkal erőteljesebben alkalmazza az állami támogatások területén meglévő jogköreit, függetlenül attól, hogy az adott ügyben érintett vállalat székhelye hol található. Mindez annak ellenére megállja a helyét, hogy míg 1997 és 2013 között mindössze öt ügyben indult vizsgálat, ahol amerikai nagyvállalat volt az érintett, addig 2014 és 2016 között hat ilyen ügy volt. Ugyanakkor nem teljes alaptalan a diszkrimináció érzete sem: míg a Bizottság 2014 előtt csak egy esetben állapított meg tiltott állami támogatást amerikai nagyvállalatot érintő ügyben, addig 2014 és 2016 között már hárommal (Apple, Starbucks, Amazon) szemben.⁶⁹⁹

Összességében tehát azt mondhatjuk, hogy amerikai részről érthető volt az a kritika, hogy a Bizottság vizsgálatai jelentős részben amerikai nagyvállalatok ellen irányulnak. Azonban azt sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy – a magas hazai adóterhek miatt – éppen ezek a vállalatok voltak azok, amelyek előszeretettel használták ki az Európai Unió preferenciális adórezsimjei (Benelux államok, Írország) nyújtotta lehetőségeket a versenyképességük növelése érdekében. Ráadásul 2016 után a Bizottság több olyan ügyben is eljárást indított, ahol nem amerikai vállalat került a vizsgálat fókuszába pl: brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás, IKEA, Huhtamäki. Habár ezek közül még számos eljárás nem zárult le, ez mindenképp tovább árnyalja a képet.⁷⁰⁰

Már a bizottsági vizsgálatok ideje alatt is számítani lehetett arra, hogy nemcsak a tagállamok – és a multinacionális vállalatok –, hanem a szakértők körében is komoly vita lesz a tekintetben, hogy a Bizottság irányvonala nem sérti-e az uniós jog általános alapelveit. Annál is inkább, mivel a Bizottság számára hivatkozásul szolgáló ítélet nem foglalt állást egyértelműen egy uniós jogi szokásos piaci ár mellett és a Bizottság még a jelen ügyek nyitó döntéseiben is az OECD Transzferár-irányelvekre támaszkodott, továbbá a Bizottság – korábbi határozataival szemben – az önálló és az integrált vállalatokat hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette. Ugyanakkor, ahogy azt korábban részleteztük, az általános jogelvek

⁶⁹⁸ BÉKÉS (2019) i. m. 207-208.

⁶⁹⁹ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Pierre-Yves CREMIEUX-Marc Van AUDENRODE-Dave MISHOL: Fiscal state aid: are US companies being unfairly targeted? *Global Competition Review*, January 5, 2018.

⁷⁰⁰ Ezzel kapcsolatban lásd: https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en.

az állami támogatások joga területén csak kivételes esetekben akadályozzák meg a visszafizetési kötelezettség elrendelését, mivel az uniós bíróságok megszorítóan értelmezik és eseti alapon vizsgálják ezt a kérdést. Utóbbi tény lényegesen behatárolja annak lehetőségét, hogy a tagállamok sikeresen tudjanak hivatkozni az általános jogelvek megsértésére. Az egyik legerősebb érv az volt, hogy a Bizottság vizsgálatai új irányvonalat jelentenek a korábbi gyakorlatához képest. Alapvetően a szakértők is ennek alapján foglaltak állást a kérdésben. Rossi-Maccanico kiemelte, hogy az állami támogatások ellenőrzése természeténél fogva visszamenőleges hatályú, a tagállamoknak kötelességük minden, általuk nyújtott támogatás bejelentése a Bizottságnak. Ez alól pedig a feltételes adómegállapítások sem mentesülhetnek: ha az érintett tagállam hatósága olyan megállapodást kötött az adott vállalattal, amely szelektív előnyt biztosít számára, akkor a Bizottságnak el kell rendelnie a visszafizetést, akár 10 évre visszamenőleg is. E tekintetben pedig nincs annak jelentősége, hogy a tagállami hatóság magatartása jogos várakozást teremtett a multinacionális vállalkozás számára (erre okot ugyanis csak az uniós intézmények magatartása adhat).⁷⁰¹ Ennél is továbbmegy Richard Lyal, aki kijelenti, hogy a Bizottság jelenlegi irányvonala egyáltalán nem tér el a korábbi gyakorlatától, az következik az esetjog fejlődéséből. Ráadásul nem ez az első alkalom, hogy a Bizottság a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait érintő vizsgálatokat folytat le: hiszen már 2003-ban is több ilyen ügyben hozott döntést,⁷⁰² köztük olyanokban is, ahol amerikai vállalatok európai leányvállalatai voltak érintettek (ugyanakkor ezekben az ügyekben a vizsgálatok nem konkrét feltételes adómegállapításokra, hanem speciális adórezsimekre, elsősorban támogatási programokra irányultak).⁷⁰³ A Traversa-Sabbadini szerzőpáros már óvatosabban fogalmaz. Az a tény, hogy a Bizottság vizsgálatainak a fókusz a preferenciális adórezsimekről egyedi tagállami intézkedésekre, a multinacionális vállalatoknak biztosított feltételes adómegállapításokra váltott, felvetheti annak kérdését, hogy a Bizottság gyakorlatában olyan változás következett be, amelyet a tagállamok – és a multinacionális vállalatok – nem láthattak előre a feltételes adómegállapítások kibocsátásánál.

⁷⁰¹ ROSSI-MACCANICO i. m. 74-75.

⁷⁰² 2004/77/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által végrehajtott támogatási programról – Adómegállapítási rendszer az Egyesült Államok külföldi értékesítési társaságai számára (az értesítés a C(2003) 1868 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 23., 2004.1.28., 14-26. o., 2003/438/EK határozat: A Bizottság határozata a C 50/2001 (ex NN 47/2000) – Pénzügyi társaságok – Luxemburg által végrehajtott támogatási programról (az értesítés a C(2002) 3741 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 153., 2003.6.20., 40-48. o., 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az ellenőrző és koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2002) 3298 számú dokumentummal történt), HL L 177., 2003.7.16., 17-21. o.

⁷⁰³ Richard LYAL: Transfer Pricing Rules and State Aid. *Fordham International Law Journal*, vol. 38., no. 4. (2015) 1018-1019.

Ez viszont bizonytalansági tényezőt jelent, amelyet csak súlyosbít, hogy a Bizottság – különösen komplex ügyekben – nagyon könnyen juthat arra a következtetésre, hogy a tagállami hatóságok az adójogszabályok helytelen alkalmazásával szelektív előnyt biztosítottak a kérdéses vállalatnak.⁷⁰⁴ Mindazonáltal az esetjog fejlődése alátámaszthatja a Bizottság jelenlegi gyakorlatát.⁷⁰⁵ Ezzel szemben más – főként amerikai – szakértők komoly kritikákat fogalmaztak meg. E téren külön figyelmet érdemel az amerikai pénzügyminisztérium által 2016-ban kiadott „White paper”, amely szerint azzal, hogy a Bizottság összemossa az előny és a szelektivitás fogalmát („szelektív előny”) és a multinacionális vállalatoknak biztosított gazdasági előny esetén feltételezi a szelektivitást, eltér korábbi gyakorlatától.⁷⁰⁶ A multinacionális vállalatok és a tagállamok viszont abban a tudatban kötötték meg ezeket a megállapodásokat, akár évtizedekkel ezelőtt, hogy azok – figyelembe véve az addigi irányvonalat – nem sértik az állami támogatásokra irányadó szabályozást. Éppen ezért nem szabadna retroaktívan, akár 10 évre visszamenőleg, elrendelnie a visszafizetést a tiltott állami támogatásnak minősülő feltételes adómegállapítások vonatkozásában, mivel az szembemegy az uniós jog általános elveivel, különösen a jogbiztonság elvével. Ezzel kapcsolatban a dokumentum megjegyzi, hogy a tagállamok már évtizedek óta hasonló gyakorlat alapján bocsátották ki a feltételes adómegállapításokat és a Bizottság nem indított vizsgálatot, valamint nem is jelezte a tagállamok felé, hogy változtatni kíván az irányvonalán. A tagállamok és a multinacionális vállalatok ebből azt a következtetést vonhatták le, hogy az összhangban van az uniós joggal. A Bíróság ráadásul korábban tartózkodott attól, hogy visszamenőlegesen elrendelje egy tiltott állami támogatás visszafizetését, ha előzőleg nem jelezte a tagállamok felé a saját gyakorlatának a megváltozását. A német koordinációs központok ügyében⁷⁰⁷ például éppen ezért nem rendelte el a Bizottság visszamenőleges hatállyal a visszafizetést. A jelen vizsgálatok tárgyát képező feltételes adómegállapítások esetében is hasonlóképpen kellene a Bizottságnak eljárnia, amit többek között az is megalapoz, hogy hosszú ideig nem lépett ezekben az ügyekben.⁷⁰⁸ Nina Hrushko szerint azzal, hogy a Bizottság visszamenőleges hatállyal rendel el visszafizetéseket,

⁷⁰⁴ TRAVERSA-SABBADINI i. m. 130-131.

⁷⁰⁵ TRAVERSA-SABBADINI i. m. 133.

⁷⁰⁶ The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>. 6.

⁷⁰⁷ 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az irányító és koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C (2002) 3298. számú dokumentummal került sor), HL L 177, 2003.7.16., 17-21. o. Az esettel részletesen foglalkoztunk a 171. oldalon.

⁷⁰⁸ The European Commission’s Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>. 14-17.

megsérti a jogbiztonság elvét és aláássa azokat a nemzetközi erőfeszítéseket, amelyek az adózás terén a kiszámíthatóságot kívánják előmozdítani. Az érintett tagállamok és multinacionális vállalatok úgy kerültek ebbe a helyzetbe, hogy ésszerűen nem kellett számolniuk ilyen lépéssel. A visszafizetések retroaktív hatályú elrendelése tisztességtelen, mivel gyakorlatilag arról van szó, hogy a hatályos adójogszabályok betartásáért büntetünk meg vállalatokat és hosszútávon veszélybe kerül a feltételes adómegállapítások intézménye is.⁷⁰⁹ Utóbbinak pedig a beruházásokra is negatív hatása lehet nemcsak az érintett tagállamokban, hanem az egész Európai Unióban, különösen az amerikai nagyvállalatok vonatkozásában, amelyeket azzal vádoltak meg, hogy alig fizetnek adót.⁷¹⁰ Az egyik legátfogóbb kritikát a Gormsen-Mifsud-Bonnici szerzőpáros fogalmazta meg,⁷¹¹ akik azon az állásponton vannak, hogy a Bizottság újszerű megközelítése miatt erősen kérdéses a visszamenőleges hatályú visszafizetések elrendelése a legfrissebb, a tagállami feltételes adómegállapításokat górcső alá vevő vizsgálatainak során hozott határozataiban. E tekintetben megjegyzik, hogy ez ellentmond az uniós jog általános elvei közé tartozó jogbiztonság elvének, mivel sem a tagállamok, sem a multinacionális vállalatok nem számolhattak azzal, hogy a Bizottság gyakorlata önkényesen és hirtelen megváltozik. Éppen ezért célszerűbb lenne, ha átmeneti időszakot biztosítana az érintett cégek számára és kerülné a visszamenőleges hatály alkalmazását. Jelen ügyekben ez több szempontból is megalapozott, mivel a Bizottság – állításával ellentétben – új irányvonalat alakított ki, amelynek bizonytalan a jogi megalapozottsága:

- semmilyen uniós jogszabály nem írja elő kötelezően a szokásos piaci ár alkalmazását a tagállamokban,
- erősen vitatott, hogy a Bíróság a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben hozott ítéletében a Bizottság által használt „bizottsági” szokásos piaci ár mellett állt volna ki,
- a multinacionális vállalatok az ítéletből arra következtethettek, ha az APA-k megfelelnek az OECD Transzferár-irányelveknek, akkor nem fenyeget tiltott állami támogatás,
- a transzferárzási gyakorlatok vizsgálata során a Bizottság a szokásos piaci ár alkalmazása esetében pontos eredményeket követelt meg, noha az említett irányelvek szerint – bármilyen módszertan alkalmazásával – csak közelítő értékeket kaphatunk,

⁷⁰⁹ HRUSHKO i. m. 344-347.

⁷¹⁰ HRUSHKO i. m. 352-355.

⁷¹¹ Lovdahl GORMSEN-L.MIFSUD-BONNICI, C.: Legitimate Expectation of Consistent Interpretation of EU State Aid Law: Recovery in State Aid Cases Involving Advanced Pricing Agreements on Tax. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 8., no. 6. (2017) 1-14.

- továbbá az új irányvonal tényét erősíti a Bizottság által 2016-ban kiadott Közlemény⁷¹² is, mely elsőként vezeti le a szokásos piaci ár elvét az EUMSZ 107. cikkéből (korábban ugyanis egyértelműen az OECD Transzferár-irányelvekre támaszkodott).

A fentiek fényében a szerzők arra a következtetésre jutottak, hogy a Bizottság gyakorlata megváltozott, amelyet főszabály szerint csak a jövőre nézve alkalmazhat. Ez alól viszont Racke-teszt⁷¹³ kivételt biztosít, ha az elérendő cél kényszerítő jellegű és az érintettek legitim várakozásai megfelelően tiszteletben vannak tartva. Vagyis a visszamenőleges hatály érvényesítésére csak az esetek szűk körében van lehetőség és csak akkor, ha az uniós jog kényszerítő célja azt megköveteli. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a közérdek akkor tud érvényesülni, ha nincs jelentős egyéni érdek. A Bizottság viszont anélkül rendelte el a visszafizetéseket, esetenként 10 évre visszamenőleg, hogy ezt a tesztet lefolytatta volna.

Végezetül a feltételes adómegállapítások célja a jogbiztonság garantálása a multinacionális vállalatok számára, valamint a beruházások előmozdítása. Habár a tagállami adóhatósággal kötött megállapodás önmagában nem keletkeztet jogos várományt, a feltételes adómegállapításokat széles körben alkalmazzák az uniós tagállamokban, amelyek viszont érdekelték a beruházások bevonásában. A Bizottság által folytatott vizsgálatok azonban veszélyeztetik a jogbiztonságot, amely egyre inkább arról szól, hogy az állami támogatások jogát felhasználva törekszik indirekt módon az adóharmonizációt megvalósítani és ezzel párhuzamosan – a 10 éves visszamenőleges hatály és a jelentős összegek miatt – lényegében véve büntetésként alkalmazza a visszafizetések elrendelését.

Összességében véve tehát azt mondhatjuk, hogy a szakértők között komoly vita dúlt a tekintetben, hogy a Bizottság gyakorlata sérti-e az uniós jog általános jogelveit. A szakértők annak alapján foglaltak állást ebben a kérdésben, hogy a bizottsági vizsgálatokat az új irányvonalnak tekintették-e a korábbi gyakorlatához képest. Akik szerint igen, azok többnyire hajlottak arra, hogy a Bizottság megsértette ezeket az elveket, amikor visszamenőleges hatállyal írt elő visszafizetési kötelezettséget. Hiszen a vizsgálatok előtt hosszú évekig nem jelezte sem tagállamok, sem a multinacionális vállalatok felé, a kibocsátott feltételes adómegállapítások – melyeknek már hosszú gyakorlata volt – esetlegesen tiltott állami támogatást valósítanak meg. Ennek következtében a multinacionális vállalatok abban a hiszemben kötötték meg ezeket a megállapodásokat, hogy azok nem sértik az állami

⁷¹² Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.

⁷¹³ C-98/78. sz. ügy A. Racke kontra Hauptzollamt Mainz [ECLI:EU:C:1979:14] 20. pont.

támogatásokra vonatkozó szabályokat. Ugyanakkor azt elismerték, hogy a Bizottságnak joga van az irányvonalát módosítani, de ezt – a Racke-teszt figyelembevételével – főszabály szerint csak a jövőre nézve teheti meg, vagyis nem szabadott volna elrendelnie visszamenőleges hatályú visszafizetési kötelezettségeket. A szakértők egy másik része viszont kiállt a Bizottság mellett, mivel úgy vélték, hogy a jelenlegi vizsgálatok során alkalmazott módszer egyrészt illeszkedik a Bíróság esetjogának fejlődéséhez, másrészt az állami támogatások ellenőrzése természeténél fogva visszamenőleges hatályú.

Mi – ahogy azt korábban már részleteztük – inkább azzal értünk egyet, hogy a Bizottság a vizsgálatait során megsértette az általános jogelveket. Ezt többek között az is alátámasztja, hogy a Bizottság még a jelen ügyek nyitó döntéseiben sem az EUMSZ 107. cikkéből vezette le a szokásos piaci ár elvét, hanem – noha komoly kritikával élve – ragaszkodott az OECD Transzferár-irányelvekhez. Továbbá az általa hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben sincs konkrét utalás a bizottsági szokásos piaci árra. Nem állja meg a helyét tehát az az érvelés, amely az esetjog fejlődéséből vezeti le a bizottsági vizsgálatokban alkalmazott megközelítést. Továbbá félrevezető az az állítás is, hogy nem ez az első alkalom, hogy a Bizottság a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait érintő vizsgálatokat folytat le: egyrészt a 2000-es évekbeli vizsgálatok a feltételes adómegállapítások helyett a speciális adórezsimekre fókuszáltak, másrészt a Bizottság ezeket a vizsgálatokat még az OECD Transzferár-irányelvek mentén folytatta le. Éppen ezért a feltételes adómegállapítások kibocsátásakor előzetesen sem a tagállamok, sem a multinacionális vállalatok nem számolhattak azzal, hogy tiltott állami támogatás gyanúja merülhet fel. Amennyiben pedig a Bizottság mégis a tiltott állami támogatás megállapítása mellett döntött, akkor is ott lett volna számára a lehetőség (amellyel korábban egyébként már élt), hogy – az általános jogelvek sérelmére hivatkozva – ne rendelje el a támogatás visszafizettetését, hiszen a korábbi gyakorlatához képest új megközelítést alkalmaz. E téren tehát érdemes lesz majd figyelni, hogy hogyan dönt a Törvényszék, majd a Bíróság.

Szintén kritikák övezték a Bizottság azon törekvését is, hogy a tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésébe beleszóljon.⁷¹⁴ A háttért a McDonald's ügy kapcsán az előző

⁷¹⁴ Habár ma már a nemzetközi szakirodalomban uralkodó álláspont, hogy még egy tagállam és egy harmadik állam között megkötött adóegyezmény sem mentesülhet az állami támogatások ellenőrzése alól, az adóegyezmények Bizottság által történő értelmezése azonban még csökkentené a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő jogköreit. Hiszen ennek következtében nem lenne elegendő, ha az adott tagállam koherensen és diszkriminációmentesen alkalmazza a saját jogszabályait: folyamatosan figyelnie kéne egy másik országnak (akár nem is tagállam!) adójogszabályainak változásait és azoknak megfelelően időről időre módosítania kellene a saját jogszabályait, hogy a kettős nem adóztatás jelenségét elkerülje. Ezzel a dilemmával kapcsolatosan lásd például: Luc De BROE: Can Tax Treaties Confer State Aid? *EC Tax Review*, vol. 26., no. 5 (2017) 228.; Raymond LUJA: Tax Treaties and State Aid: Some Thoughts. *European Taxation*, vol. 44., no. 5. (2004).

fejezetben részletesen megvizsgáltuk, az ott elmondottakat itt nem kívánjuk megismételni. Mindössze itt annyit emelnénk ki, hogy a Bizottság végül meghátrált és záró határozatában visszatért a bírósági esetjogban korábban már lefektetett irányvonalhoz:

- a kettős nem adóztatás nem eredményez önmagában tiltott állami támogatást,
- a tagállamoknak nem kell a saját adórendszerüket folyamatosan más adórendszerekhez igazítaniuk,
- viszont – a szelektivitás vádjának elkerülése érdekében – a saját jogszabályaikat következetesen kell alkalmazniuk valamennyi adózó esetében.

Ennek ellenére mind a nyitó határozatnak (ahol még bele kívánt szólni az adóegyezmény értelmezésébe), mind a záró határozatnak komoly visszhangja volt a szakértők körében, akik közül többen is kritizálták a Bizottság felfogását. Előbbi tekintetében az amerikai szakértők annak a véleményüknek adtak hangot, hogy az uniós adóhatóságok felfigyeltek arra a közel 2 ezer milliárd dollárnyi profitra, amelyet az amerikai nagyvállalatok nem hajlandók az USA-ba visszavinni, eleget téve ezzel az adófizetési kötelezettségeiknek. Az amerikai jogalkotók pedig hiába igyekeztek, képtelenek voltak a nagyvállalatok magatartását befolyásolni. Ezt a lehetőséget szeretnék tehát kihasználni az európai országok. Reuven S. Avi-Yonah, a Michigani Egyetem jogászprofesszora szerint az európai kormányok súlyos megszorítópolitikát kénytelenek folytatni, s minden pénzre szükségük van. Ennek kapcsán úgy véli, hogy fellépés hiányában az USA elveszti annak lehetőségét, hogy ezen jövedelmek egy részét beszedje.⁷¹⁵ A nemzetközi szakirodalom ennek ellenére inkább megosztott volt a kérdésben. Egyesek arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Bizottság végül nem a McDonald's ellen fog dönteni. Közéjük tartozott Daniel S. Smit, aki három megközelítést (eltérés a referenciarendszertől, összehasonlító megközelítés és az ún. Rossi-megközelítés) alkalmazva jutott erre következtetésre. Ezzel kapcsolatban a második eshetőséget érdemes kiemelni, mivel itt – hasonlóan az előzetes vizsgálatban látottakhoz –, Smit a referenciarendszertől való eltérést vette alapul. Szerinte itt a Bizottság akkor állapíthatna meg tiltott állami támogatást, ha a Luxemburgban belföldi illetőséggel rendelkező vállalatok adózását venné viszonyítási alapnak. Azonban ez azzal járna, hogy a Bizottság szabná meg, hogy hogyan kell értelmezni az adóegyezményeket a kettős adóztatás alóli mentesítést illetően, ami a tagállamok számára egy rendkívül érzékeny területnek számít. Éppen ezért ezt

⁷¹⁵ Renae MERLE: Why McDonald's and Google are in trouble in Europe. *The Washington Post*, May 31, 2016. https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91_story.html?utm_term=.854ff99d6508

a lépést valószínűleg nem fogja megtenni.⁷¹⁶ Mások viszont támogatták a Bizottságnak az előzetes vizsgálat nyomán hozott döntését. Fadi Shaheen az amerikai pénzügyminisztérium érvelésével⁷¹⁷ szemben kijelentette, hogy a Bizottság legfrissebb gyakorlata és annak visszamenőleges alkalmazása nem minősül jogsértőnek, mivel az amerikai bíróságok is rendszeresen használnak új érveket, akár olyan adózókkal szemben is, akik még perben állnak. Ezt követően egy hosszas elemzésben – a Bizottság érvelésében szerinte meglévő anomáliákat kiküszöbölve – rámutatott arra, hogy sem a szöveg szó szerinti értelmezése, sem az OECD Modellegyezmény Kommentárjára történő hivatkozás nem teszi lehetővé a luxemburgi hatóságoknak, hogy a McDonald's-ot mentesítsék az adófizetési kötelezettség alól. Ez utóbbi kapcsán pedig hangsúlyozta, hogy abban az esetben is irányadó a Kommentár iránymutatása az érintett kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény értelmezésével kapcsolatban felmerülő vitákra, ha elutasítjuk a kiegészítő értelmezés lehetőségét. Ugyanis a Kommentárt az 1999 januárjában elfogadott OECD jelentés egészítette ki ezekkel a rendelkezésekkel, ami megelőzi a vonatkozó egyezmény luxemburgi ratifikációját. Ráadásul ehhez Luxemburg fenntartást sem fűzött.⁷¹⁸ Ez a megállapítás rendkívül fontos, mivel cáfolja azokat az érveket, hogy a Bizottság bele akar szólni a tagállamok által kötött kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmények értelmezésébe. Habár a Bizottság a záró határozatában – az előzetes várakozásokkal szemben – végül mégis meghátrált és kimondta, hogy a luxemburgi hatóságok az Luxemburg-USA kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezményt koherens módon értelmezték a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adózók tekintetében, ez közel sem jelentette azt, hogy a kritikák megszűntek volna. Mind a nemzetközi élet szereplői, mind a nemzetközi szakirodalom vonatkozásában élénk visszhangot váltott ki a határozat. Molly Scott Cato, az Európai Zöldek/Európai Szabad Szövetség pénzügyekért és gazdasági ügyekért felelős szóvivője szerint az eset arra világít rá, hogy a jelenlegi rendszer tele van jogi kiskapukkal, amelyeket a multinacionális vállalatok könnyűszerrel kihasználhatnak. E gyakorlat felszámolására eddig már számos terv született uniós szinten, de ezeknek eddig a tagállamok – mint például Luxemburg – útját állták. Éppen ezért a jövőben arra lenne szükség, hogy a tagállamok – egyéni érdekeiket félretéve – közösen lépjenek fel a

⁷¹⁶ Daniel S. SMIT: International juridical double non-taxation and state aid. *EC Tax Review* vol. 25., no. 2. (2016) 109-112.

⁷¹⁷ Erről bővebben lásd: The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings, *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>.

⁷¹⁸ Fadi SHAHEEN: Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation. *Tax Notes International*, vol. 86., no. 4. (2017).

multinacionális vállalatok adóelkerülő magatartásával szemben.⁷¹⁹ A Közzolgálati Szakszervezetek Európai Szövetsége (EPSU) szerint pedig a Bizottság határozata azt üzeni, hogy a nagyvállalatok büntetlenül folytathatják eddigi gyakorlatukat, megsértve a tisztességes adózás elvét. A szervezet főtitkára ennek kapcsán úgy vélte, hogy a nemzeti hatóságoknak kellene beszédniük a McDonald's által be nem fizetett adókat. A hatékony uniós szintű fellépéshez arra lenne szükség, hogy:

- elfogadásra kerüljön a globális országokénti jelentés,
- közös konszolidált társasági adóalap jöjjön létre minimum 25%-os adómértékkel és
- a tagállami adóelkerülés elleni szabályokat ténylegesen is alkalmazzák.⁷²⁰

A nemzetközi szakirodalom is részletesen foglalkozott a záró határozattal, különösen a tekintetben, hogy a Bizottság az előzetes vizsgálat során hozott határozatával szemben foglalt állást a hivatalos eljárást követően. Ehelyütt megemlíthetjük Jérôme Monsenegot, aki szerint a Bizottság határozata több szempontból is zavaros és kérdéseket vet fel, többek között az állami támogatásokra vonatkozó szabályok adóegyezményekre történő alkalmazása, valamint bizonyos nemzetközi adójogszabályok esetében. Mindezt jól mutatja, hogy habár a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a Kommentár nem alkalmazható a kérdéses egyezményre, ezt mégsem a visszamenőleges hatály alkalmazhatóságának tilalmából vezette le. Másrészt a döntés nem vizsgálta az előzetes ármegállapítási aspektusokat sem, mint például a befizetésekre vonatkozó feltételeket. Ezek pedig mind-mind olyan kérdések, melyek megértéséhez további esetekre van szükség.⁷²¹ Ezzel szemben Piergiorgio Valente üdvözölte a döntést, mivel a Bizottság a záró határozatában visszatért a bírósági esetjogban korábban már lefektetett doktrínához, mellyel megerősítette a tagállamok autonómiáját az adóegyezmények értelmezése vonatkozásában. Ugyanakkor megjegyezte, hogy ezzel még nem szűntek meg az adózás területén a bizonytalanságok a belső piacon:

- először is a multinacionális vállalatokat érintő, a Bizottság által lefolytatott állami támogatási szempontú vizsgálatok – az elhúzódó ügyek miatt pl: az említett

⁷¹⁹ European Commission rule Luxembourg did not give selective tax treatment to McDonald's. *The Greens/EFA*, Press release, 19.09.2018. <https://www.greens-efa.eu/en/article/press/european-commission-rule-luxembourg-did-not-give-selective-tax-treatment-to-mcdonalds/>.

⁷²⁰ As Commission closes McDonalds investigation, the company walks away laughing with 1 billion unpaid in taxes. *European Public Service Union*, Press release, 19th September 2018. <https://www.epsu.org/article/commission-closes-mcdonalds-investigation-company-walks-away-laughing-1-billion-unpaid-taxes>.

⁷²¹ Jérôme MONSENEGO: Fiscal State Aid and Tax Treaty Law: the puzzling decision in the McDonald's Case. *Kluwer Competition Law Blog*, January 7, 2019. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/01/07/fiscal-state-aid-and-tax-treaty-law-the-puzzling-decision-in-the-mcdonalds-case/>.

McDonald's ügy 3 évig tartott – negatívan hathatnak a beruházásokra az Európai Unióban,

- másodsorban a bizottsági vizsgálatok aláássák a feltételes adómegállapításokba vetett bizalmat, amely szintén korlátozhatja a beruházásokat.⁷²²

Mindent egybevéve megállapíthatjuk, hogy az adóegyezmények értelmezésének megkísérlése is elegendő volt arra, hogy a Bizottság komoly kritikákat kapjon a nemzetközi szakértőktől. E tekintetben annak sem volt jelentősége, hogy a vizsgálatok során ez csak egy mellékvonal volt és végül – egyedülként az eddig lefolytatott eljárások vonatkozásában – nem állapított meg tiltott állami támogatást. A kritikák viszont nem tekinthetők meglepőnek, mivel a Bizottság egy rendkívül érzékeny területen próbálta meg szűkíteni a tagállamok mozgásterét, amely azzal fenyegetett, hogy ezentúl más országok jogrendszerét kell folyamatosan figyelniük és időről-időre ennek alapján kell a saját jogszabályaikat módosítani, ha el akarják kerülni a kettős nem adóztatás jelenségét és a tiltott állami támogatás veszélyét. Habár a pozitív bizottsági határozat – a tagállami adószuverenitás megerősítése miatt – összességében megnyugtatta a szakértőket, többen is rámutattak olyan anomáliákra, amelyek a döntést követően is velünk maradnak. Egyrészt megjegyezték, hogy a multinacionális vállalatok továbbra is használhatják a jogi kiskapukat az adóelkerüléshez. Éppen ezért a jövőben elengedhetetlen lesz, hogy a tagállamok egyéni érdekeiket félretéve közösen lépjenek fel ezen gyakorlatokkal szemben. Másrészt a bizottsági határozat koherenciájának hiánya miatt – többek között – továbbra is bizonytalan az állami támogatások jogának az adóegyezményekre történő alkalmazása, amelyet csak későbbi esetek tisztázhatnak.

Álláspontunk szerint a McDonald's ügy jól mutatja, hogy a Bizottságnak eltökélt szándéka – az állami támogatások területén meglévő jogköreinek felhasználásával – a tagállami adóautonómia szűkítése annak érdekében, hogy az uniós jogalkotás terén fennálló tagállami vétőt megkerülhesse. Ezen a tényen pedig az sem változtat, hogy a záró határozatában nem állapított meg tiltott állami támogatást, hiszen – ahogy arról már korábban írtunk – a szakirodalomban is megjelentek olyan hangok, amelyek szerint a jövőben az adóegyezmények és azok hatásainak vizsgálata során mind az uniós alapszabadságok (Hoffmann) megsértése, mind a tiltott állami támogatások (Luja) gyanúja fokozottabban felmerülhet. Utóbbi esetben erre akkor kínálkozik esély, ha a kérdéses adóegyezmény számottevő mérlegelési lehetőséget biztosít az adóhatóság számára. Éppen ezért nem lehet kizárni, hogy a későbbiek során a Bizottság vagy a Bíróság ebbe az irányba mozdul el.

⁷²² VALENTE i. m.

Az előző alfejezetben már foglalkoztunk a szelektív előny problematikájával, amelyet komoly kritikák értek a tagállamok és a multinacionális vállalatok oldaláról egyaránt. A szakirodalom tekintetében is hasonló fogadtatásra lehetett számítani előzetesen, azonban végül az összkép inkább vegyes lett. A legerősebb kritikákat ismételten az amerikai szakértők fogalmazták meg, amelyek közül kiemelkedik a korábban már többször emlegetett, az amerikai pénzügyminisztérium által kiadott, ún. „White Paper”. A dokumentum hangsúlyozza, hogy noha az állami támogatásokra vonatkozó esetjog értelmében az előny és a szelektivitás fogalma nem kezelhető együttesen, a Bizottság – korábbi döntéseivel szembemenve – mégis ezt teszi. Pedig az általa sokszor hivatkozási alapul szolgáló Forum 187 ABSL ügy előzményének tekinthető Belga Koordinációs Központok határozatában⁷²³ is külön vizsgálta ezt a két fogalmat. Hasonló következtetésre juthatunk akkor is, ha az 1991-2015-ös időszakot vizsgáljuk: itt az összes (65), a Bizottság látókörébe került, ügy esetében szintén külön kezelte az előny és a szelektivitás fogalmát. Mindez azért bír kiemelt jelentőséggel, mivel a feltételes adómegállapítások vonatkozásában a szelektivitás a döntő kritérium: alapesetben bármely adózó számára nyitva áll és az általános tagállami adójogszabályok alapján biztosítják. A két fogalom együttes kezelésével a Bizottságnak lehetősége nyílt arra, hogy – a többi feltétel teljesülése esetén – pusztán azon az alapon állapítson meg tiltott állami támogatást, hogy az nem felel meg az általa megalkotott szokásos piaci ár elvének. Ezzel gyakorlatilag a Bizottság egy szupranacionális adóhatósággá vált.⁷²⁴ Gormsen szintén erős kritikát fogalmazott meg. Szerinte a Bizottság irányvonala nemcsak az EUMSZ 107. cikkével, hanem az esetjoggal is szembekerült: habár a Bíróság a már említett MOL-ügyben elismerte, hogy egyedi tagállami intézkedés esetében a szelektivitás vélelmezhető, ez továbbra sem jelenti azt, hogy a két fogalmat együttesen lehetne kezelni. Különösen ez a helyzet a közvetlen adózást érintő ügyekben, mivel ezen a területen a tagállamok autonómiával rendelkeznek és a két fogalom együttes vizsgálatával a tagállamok rendkívül nehéz körülmények közé kerülnének, ha meg akarnák védeni a kérdéses intézkedést: APA-k vonatkozásában lényegében véve arra szűkülne le a vizsgálat, hogy a szokásos piaci ár megfelelően lett-e alkalmazva.⁷²⁵ Hasonló véleményen volt Kyriazis, valamint a Gunn-Luts szerzőpáros is. Előbbi hangsúlyozta, hogy az EUMSZ 107. cikke

⁷²³ 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C (2003) 564 számú dokumentummal került sor), HL L 282, 2003.10.30., 25—45. o.

⁷²⁴ The European Commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings, *U.S. Department of the Treasury, White Paper*, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>. 5-9.

⁷²⁵ GORMSEN i. m. 370, 374-375.

értelmében az előny és a szelektivitás két külön fogalom, melyeket nem lehet a vizsgálat során összemenni. A Bizottság hiába hivatkozik a MOL-ügyben rejlő jogi kiskapura, mivel a Bíróság egyértelműen kimondta, hogy a két fogalmat nem lehet együttesen kezelni. Az, hogy ezzel egyidejűleg elismerte, hogy egyedi intézkedések esetében a szelektivitást vélelmezni lehet, még nem lesz a két fogalomból egy: továbbra is indokolt marad a külön vizsgálat. Vagyis a Bizottságnak először az előny létét kell bizonyítania, majd ezt követően érvelhet amellet, hogy a szelektivitás vélelmezhető.⁷²⁶ Utóbbiak – habár elismerték, hogy az előny és a szelektivitás szorosan összefügg – pedig azon az állásponton voltak, hogy a két fogalmat az állami támogatások vizsgálata során a lehető legnagyobb mértékben szét kell választani. Hiszen pusztán az előny meglétéből nem következik egyből a szelektivitás is: előfordulhat, hogy az adott feltételes adómegállapítások által biztosított kedvezmények valamennyi hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalat számára elérhetők. Szelektív előny csak abban az esetben áll fenn, ha az adóhatóság az érintett vállalat vonatkozásában eltérően alkalmazza a kérdéses adójogszabályt, amely a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalatokhoz képest kedvezőbb adóügyi elbánást eredményez.⁷²⁷ Ezzel szemben más szakértők árnyaltabb megközelítést alkalmaztak. Leopoldo Parada például megjegyezte,⁷²⁸ hogy noha az előny és a szelektivitás kétségtelenül külön fogalom, ez – tekintettel arra, hogy szorosan összefüggenek egymással – azonban nem akadályozza meg azt, hogy az állami támogatások vizsgálata során együttesen kezeljék a két feltételt.⁷²⁹ Amedeo Arena pedig úgy vélte, hogy a kritikák túlzóak: a Bizottság és a Bíróság gyakorlata éppen az ellenkezőjét támasztja alá. Előbbi tekintetében kiemeli, hogy már az 1998-as Közleményben is szerepel a szelektív előny fogalma, melyet azt követően több határozatában⁷³⁰ is használt a Bizottság, ráadásul nem csak adóügyekben.⁷³¹ Utóbbi kapcsán hangsúlyozza, hogy a MOL ügyben a Bíróság kimondta, hogy az egyedi tagállami intézkedések esetében vélelmezni lehet a szelektivitást. Habár ez nem jelenti azt, hogy a két fogalom eggyé válna, de egy olyan megdönthető vélelmet állít fel, hogy az egyedi intézkedés által biztosított előny szelektív természetű. Emellett a World Duty Free Group

⁷²⁶ Dimitrios A. KYRIAZIS: From soft law to soft law through hard law: the Commission's approach to the state aid assessment of tax rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016) 432-433.

⁷²⁷ Anna GUNN-Joris LUTS: Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2. (2015) 121-122.

⁷²⁸ Leopoldo PARADA: Between Apples and Oranges: The EU General Court's Decision in the 'Apple Case'. *EC Tax Review*, vol. 30., no. 2. (2021) 56-57.

⁷²⁹ C-270/15 P. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [EU:C:2016:489] 32. pont.

⁷³⁰ Ennek kapcsán lásd például: 2002/14/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a Scott Paper SA Kimberly-Clark részére nyújtott állami támogatásról (az értesítésre a C (2000) 2183 számú dokumentummal került sor), HL L 12, 2002.1.15., 1–32. o. 92., 135., 149. és 193. pontok.

⁷³¹ Ennek kapcsán lásd például: 2013/84/EU határozat: SA.32014. (2011/C), SA.32015. (2011/C), SA.32016.(2011/C) sz. állami támogatás – Olaszország, Állami támogatás a korábbi Tirrenia csoport vállalkozásai és felvásárlói számára, HL L 84, 2013.3.22., 58-87. 218. pont.

ügyben⁷³² a Bíróság – hasonlóan a Bizottsághoz – szintén szelektív előnyről beszél, elutasítva a Törvényszék azon álláspontját,⁷³³ hogy a szelektivitás megállapításához a Bizottságnak először a kedvezményben részesített vállalkozásokat kell azonosítania.⁷³⁴ Végezetül említést érdemel Giulio Allevato is, aki – a kritikus-támogató álláspontok között ingadozva – tanulmányában arra világított rá, hogy a Bizottság és a Bíróság gyakorlata alapján az előny és a szelektivitás fogalmának összemosására („szelektív előny”) a múltban már volt példa az esetjogban. Hiszen míg a Paint Graphos ügyben⁷³⁵ a Bíróság a két fogalom kapcsán egyértelműen az elkülönített vizsgálatot szorgalmazta, addig a MOL ügyben – kizárólag egyedi támogatások esetében – gyakorlatilag lehetővé tette ezek együttes vizsgálatát, arra hivatkozva, hogy a gazdasági előny azonosítása elvben elegendő a szelektivitás vélelmezéséhez. Ugyanakkor hozzátette, hogy a Bizottság a sokat emlegetett 2016-os Közleményében – a háromlépcsős szelektivitási tesztre történő utalás miatt – inkább a Paint Graphos ügyben lefektetett irányvonalat követte, vagyis a tagállamok joggal számíthattak arra, hogy a szelektivitást külön fogja kezelni a mostani vizsgálatok során.⁷³⁶

Összességében véve tehát arra a következtetésre juthatunk, hogy a szakirodalomban messze nem alakult ki egyetértés a tekintetben, hogy a Bizottság gyakorlata jogsértő lenne. A szakértők a bizottsági és bírósági esetjogra hivatkozva foglaltak állást pro vagy kontra a kérdésben, melynek alapján egyesek az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát elfogadhatónak találták, mások viszont az elkülönült vizsgálatot szorgalmazták. Ugyanakkor szinte valamennyi érvelésben központi szerepet töltött be a már sokszor említett MOL ügy. Érdekes módon főként azok a szakértők támaszkodtak rá, amelyek kritikusak voltak a „szelektív előny” fogalmának bizottsági használatával. Amennyiben alaposabban megvizsgáljuk a bírósági ítéletben szereplő állásfoglalást, akkor jól látszik, hogy az lényegében véve az megegyezik a főtanácsnoki véleménnyel: az előny és a szelektivitás kérdése elkülönült vizsgálatot igényel.⁷³⁷ Ezt pedig nem befolyásolja az a tény, hogy egyedi tagállami intézkedések vonatkozásában a szelektivitást vélelmezni lehet. Azonban ennek ellenére sem könnyű állást foglalni, hogy vajon a Bizottság szembemegy-e a saját

⁷³² C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 53. pont.

⁷³³ C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981] 94. pont.

⁷³⁴ Amadeo ARENA: State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission's recent decisional practice. *Market and Competition Law Review*, vol. 1., no. 1. (2017) 64-66.

⁷³⁵ C-78/08-C-80/08. sz. egyesített ügyek Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate kontra Paint Graphos Soc. coop. arl és mások [ECLI:EU:C:2011:550] 49. pont.

⁷³⁶

⁷³⁷ C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 59-60. pont, illetve C-15/14 P. sz. ügy Nils Wahl főtanácsnok indítványa: Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:32] 47-52. pont.

gyakorlatával, illetve a bírósági esetjoggal. Érdeemes itt egyrészt kiemelni, hogy mind az 1998-as, mind – Giulio Allevato állításával ellentétben – a 2016-os Közleményében (amelyek jelentős részben építenek az esetjogra) konzekvensen a szelektív előny fogalmát használja,⁷³⁸ vagyis ebből a szempontból a tagállamokat és a multinacionális vállalatokat nem érhetette teljesen váratlanul, hogy a jelen vizsgálatok során is ezt az irányvonalat követte. Másrészt – ahogy azt korábban bemutattuk – a korábbi bizottsági gyakorlatból felhozhatók olyan egyedi adóintézkedésekkel kapcsolatos határozatok, amikor a Bizottság nem folytatott le külön vizsgálatot a két feltétel vonatkozásában. Ugyanakkor a bírósági esetjogban a MOL ügy előtt nem nagyon található olyan ítélet, amely a szelektív előny kifejezést használná. Éppen ezért a tagállamok és a multinacionális vállalatok nem megalapozatlanul kritizálták a jelen ügyekben folytatott bizottsági gyakorlatot. Helyzetüket azonban nehezíti, hogy a jelen bizottsági vizsgálatok idején több olyan uniós bírósági ítélet is született, amely szintén a szelektív előny fogalmát használja, függetlenül attól, hogy támogatási programról vagy egyedi intézkedésről van szó.⁷³⁹

A tagállamok és a multinacionális vállalatok oldaláról az egyik legerősebb „vádpon” a Bizottsággal szemben az volt, hogy a háromlépcsős szelektivitási teszt során a referenciarendszernek az általános társasági adórendszert vette alapul, amelybe a független és az integrált vállalatok egyaránt beletartoznak. Ezzel a lépéssel a tagállamok rendkívül nehéz helyzetbe kerültek, hiszen jellemzően eltérő szabályokat alkalmaztak a két vállalat típus vonatkozásában.

A Bizottság azonban kihasználta azt a tényt, hogy az esetjogban nincsen általános elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Ráadásul ezen túlmenően egy alternatív érvelést is lefolytatott, melyben bebizonyította, hogy amennyiben a speciális szabályok képeznék a referenciarendszert, akkor is megállapításra kerülne a szelektív előny.

⁷³⁸ Ennek kapcsán lásd például: A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o. 12. pont, illetve Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ%3AC%3A2016%3A262%3AFULL>, 170-171. pont.

⁷³⁹ Ezzel kapcsolatban lásd például: C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489] 31-42. pont., C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178] 21-39. pont., C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388] 22-27. pont., C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407] 81-98. pont. Emellett – ahogy láthattuk – a szakirodalomban vitatott, hogy a Bíróság a MOL ügyben lehetővé tette-e a Bizottság számára, hogy egyedi tagállami intézkedések esetében az előnyt és a szelektivitást együttesen vizsgálja.

A tagállamok és a multinacionális vállalatok kritikája ugyanakkor nem volt alaptalan, hiszen a referenciarendszer meghatározásának – mely a háromlépcsős szelektivitási teszt első lépését képezi – döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére nézve, mivel:

- a referenciarendszer jelenti azt a mércét, amelyhez a Bizottság viszonyítja a kérdéses tagállami intézkedést,
- emellett a referenciarendszer meghatározásától függ az is, hogy mely vállalatokat tekint a Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévőnek, továbbá melyek ezek közül azok, amelyek kedvezőbb adójogi elbánásban részesülnek a kérdéses tagállami intézkedés következtében,
- végezetül prima facie diszkrimináció esetén a referenciarendszer alapját képező cél tükrében lehet megállapítani, hogy a kérdéses diszkrimináció objektíve igazolható.

Éppen ezért egyáltalán nem mindegy, hogy a Bizottság szűken (pl: transzferárképzésre vonatkozó szabályok) vagy szélesen (pl: általános társasági adórendszer) határozza meg a referenciarendszert egy adott ügyben. Utóbbi esetben a tagállamoknak sokkal nehezebb dolguk van, ha meg akarják védeni a kérdéses intézkedést, hiszen sokkal nagyobb azon vállalatok köre, melyeket a Bizottság hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősíthet. Például, ha az eljárások során a transzferárképzésre vonatkozó speciális szabályok képezték volna a referenciarendszert az általános társasági adórendszer helyett, akkor a vizsgálatok pusztán az integrált vállalatokra terjedtek volna ki, vagyis a Bizottság nem hasonlította volna össze a feltételes adómegállapításban részesült integrált vállalatok helyzetét a függetlenekkel.⁷⁴⁰ Ez pedig lényegesen javította volna a tagállamok helyzetét.

A fentiek fényében nem meglepő, hogy a szakirodalomban kiemelten foglalkoztak ezzel a kérdéssel és habár az általános társasági adórendszer alapul vételét érdemi kritika nem kísérte,⁷⁴¹ addig a független és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését annál többen bírálták, amelyek során a szakértők gazdasági logikai, esetjogi és uniós jogszabályi ellenérveket hoztak fel a Bizottság álláspontjával szemben. Az első

⁷⁴⁰ Steven VERSCHUUR-Melina STROUNGI: State Aid and Tax Rulings - the Commission's Approach to Virtual Payments. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16., no. 4. (2017) 600-602.

⁷⁴¹ Ennek kapcsán lásd például: Jérôme MONSENEGO: The Engie case: some open questions on the EU State aid rules and the prevention of tax avoidance. *Kluwer Competition Law Blog*, September 10, 2018. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2018/09/10/engie-case-open-questions-eu-state-aid-rules-prevention-tax-avoidance/>, VERHAGEN i. m. 279-287. 283., Phedon NICOLAIDES: State Aid Rules and Tax Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016) 424-425., Rita SZUDOCZKY: Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments, In: Isabelle RICHELLE-Wolfgang SCHÖN-Edoardo TRAVERSA (eds.): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol 6. Springer, Berlin, Heidelberg, 2016. 173. Többen is azon az állásponton vannak, hogy a Bíróság a Paint Graphos ítéletben kimondott tétele a feltételes adómegállapítások vonatkozásában is megállja a helyét, vagyis a referenciarendszernek az általános társasági adórendszer kell tekinteni, amennyiben az érintett vállalatok adóalapját ugyanazon módon határozzák meg.

csoportba tartozó ellenérvek tekintetében érdemes kiemelni Özkardes gondolatmenetét, aki két vonalon is cáfolja a Bizottságot. Egyrészt hangsúlyozza, hogy a tagállamok közötti adóverseny rávilágít arra, hogy a független és az integrált vállalatok teljesen más helyzetben vannak. Utóbbiak kihasználják a letelepedés szabadsága nyújtotta lehetőséget és olyan tagállamokban hoznak létre leányvállalatokat, amelyek adózási szempontból kedvezőek rájuk nézve. Továbbá a tagállamok is – alacsonyabb adókulcsokat kínálva – versengenek egymással azokért a befektetésekért, amelyeket egy multinacionális vállalat biztosíthat számukra. Ebbe pedig beletartozik az is, hogy egy kedvező adóügyi elbánást garantáló feltételes adómegállapítás hiányában a kérdéses vállalat valószínűsíthetően más tagállamban folytatná a tevékenységét. Vagyis az integrált vállalatok – szemben a függetlenekkel – olyan alkupozícióval rendelkeznek, amelyet figyelembe kell venni a referenciarendszer meghatározásánál. Másrészt rávilágít arra, hogy a csoporton belüli és a nyílt piaci ügyletek – a Bizottság érvelésével ellentétben – határozott különbségeket mutatnak:

- az integrált vállalatok azért jönnek létre, hogy a transzferárazásból származó előnyöket kihasználják, amelyekkel a független vállalatok nem élhetnek,
- az integrált vállalatoknak nem kell olyan költségekkel számolniuk, mint kutatás, tárgyalás és vitarendezési költségek,
- sokkal kisebb kockázattal köthetnek tranzakciókat a csoporton belül, hiszen az érintett vállalatok jól ismerik egymást,
- végezetül a csoporton belüli ügyletekben résztvevő vállalatok célja nem a saját bevételük maximalizálása, hanem az egész csoport bevételeinek a növelése.⁷⁴²

Hasonlóan látja a helyzetet Allevato is, aki megjegyzi, hogy a multinacionális csoporthoz tartozó vállalatok egymás között nem feltétlenül piaci árakat alkalmaznak, mivel a csoport érdeke megelőzi az egyes vállalatok saját érdekeit, szemben a független vállalatokkal. Ez a tény tükröződik a tagállamok jogrendszereiben is, ahol speciális, transzferárazásra vonatkozó jogszabályok szabályozzák a csoporton belüli ügyleteket. Az ilyen jogszabályok léte önmagában cáfolja azt a bizottsági állítást, hogy az integrált és a független vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.⁷⁴³

Lényegében véve ugyanezen érvelést fogadta el sok más szerző is⁷⁴⁴ és csak kevesen álltak a Bizottság álláspontja mellé. Utóbbiak közül érdemes megemlíteni Ruth Masont, aki arra hívja fel a figyelmet, hogy ha csak az integrált vállalatok képeznék a referenciarendszert, akkor

⁷⁴² ÖZKARDEŞ i. m. 808-812.

⁷⁴³ ALLEVATO i. m. 7.

⁷⁴⁴ Ennek kapcsán lásd például: VERHAGEN i. m. 282-283., NICOLAIDES (2016) i. m. 421-423.

lehetővé válna, hogy a tagállamok a multinacionális vállalatok számára rendszerszinten kedvezőbb adóügyi elbánást biztosítsanak, mint a független vállalatoknak, ami ellentétes lenne az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal.⁷⁴⁵ Éppen ezért valószínűtlen, hogy – a fellebbezéseket követően – a Bíróság elfogadná a tagállami érvelést, az egyedüli kérdést inkább az jelentené, hogy vajon a Bíróság támogatná-e a bizottsági szokásos piaci ár elvét.⁷⁴⁶ Ennek ellenére azt mondhatjuk, hogy a szakirodalomban uralkodó álláspontnak számított az, hogy a Bizottság a gazdasági logikával ment szembe, amikor a két vállalatípust együtt kezelte.

Amennyiben összevetjük a szakértői véleményeket a Bizottság határozataival, akkor jól látszik, hogy előbbieket alapvetően a tagállamok és a multinacionális vállalatok oldalán álltak, vagyis a Bizottság saját korábbi gyakorlata és a jelenlegi irányvonala közti ellentmondást hangsúlyozták. A Bizottság viszont – mint korábban láttuk – a társasági adórendszer céljaira (mely, függetlenül a vállalatípustól, a nyereség megadóztatására törekszik) és arra hivatkozott, hogy saját korábbi gyakorlata nem köti, egyébként is a felek rossz következtetéseket vontak le a korábbi bizottsági határozatokból. Utóbbival tehát azt jelezte, hogy specifikus esetekben elfogadja azt az érvet, hogy a referenciarendszer csak az integrált vállalatokra terjed ki, általános jelleggel viszont nem. Jelen ügyekben pedig azon az állásponton volt, hogy az adóalap meghatározásának tekintetében nincs különbség az integrált és az önálló vállalatok között, így mindkét vállalatípus egyaránt beletartozik a referenciarendszerbe. Azonban ez a felfogás nemcsak a gazdasági logikával és a saját gyakorlatával került szembe, hanem az uniós jogszabályokkal is. Hiszen ahogy arra Békés Balázs is utal, az Anya- és Leányvállalati irányelv,⁷⁴⁷ a Kamat-jogdíj irányelv⁷⁴⁸ és az ATAD irányelv⁷⁴⁹ hatálya alatt is elkülönítésre kerülnek az integrált és a független vállalatok.⁷⁵⁰ Például az ATAD irányelvben az integrált vállalatokat több rendelkezés is kifejezetten említi pl: hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszer, ellenőrzött külföldi társaságok (EKT). Éppen ezért az a bizottsági álláspont, hogy a két vállalatípus hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, több szempontból is vitatható.

⁷⁴⁵ Ezt részletesen lásd: Ruth MASON: An American View of State Aid. *Tax Notes*, vol. 157. (2017) 660-662.

⁷⁴⁶ Ruth MASON: State Aid Special Report — Part 6: Arm's Length on Appeal. *Tax Notes*, vol. 158. (2018) 793-794.

⁷⁴⁷ A Tanács 2011/96/EU irányelve (2011. november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 345, 2011.12.29., 8–16.

⁷⁴⁸ A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157, 2003.6.26., 49–54.

⁷⁴⁹ A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, HL L 193, 2016.7.19., 1–14.

⁷⁵⁰ BÉKÉS (2019) i. m. 228.

Összességében véve tehát azt mondhatjuk, hogy a szakértők körében szinte egyetértés uralkodott a tekintetben, hogy a Bizottság indokolatlanul minősítette hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek az önálló és az integrált vállalatokat, amelyet gazdasági logikai, esetjogi és uniós jogszabályi érvekkel is alátámasztottak. Ez pedig megerősíti a korábbi gondolatmenetünket, melyben arra mutattunk rá, hogy több olyan bizottsági határozat is felhozható, ahol a Bizottság – ugyan nem általános jelleggel – amellet foglalt állást, hogy a két vállalatípus nincs összehasonlítható helyzetben, ráadásul ebben a kérdésben a Törvényszék is hasonlóan foglalt állást.⁷⁵¹ Mindez pedig valós reményeket ébreszthetett előzetesen a tagállamokban és a multinacionális vállalatokban, hogy az uniós bíróságok előtt sikerrel támadhatják majd meg a Bizottság által alkalmazott széles referenciarendszert, amely érdemben javítaná a védekezési pozíciójukat, hiszen a referenciarendszer meghatározásának döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére. E téren tehát érdemes lesz majd megfigyelni, hogy ezek a remények vajon milyen mértékben bizonyulnak megalapozottnak.

A legerősebb kritikát a tagállamok és a multinacionális vállalatok körében a Bizottság azon lépése váltotta ki, melynek során az EUMSZ 107. cikkéből származtatott saját szokásos piaci ár elvet vezetett be, mely eltér a nemzetközileg széles körben elterjedt OECD Transzferár-irányelvektől.

A kritikák ellenére nem állíthatjuk, hogy a Bizottság egy ad hoc jellegű lépést tett, hanem – ahogy azt az eddigiek során már többször hangsúlyoztuk – egy jól átgondolt cselekvéssorozatról van itt szó, amelynek egyik kulcselemét képezi a bizottsági szokásos piaci ár bevezetése. E tekintetben érdemes megemlíteni Ruth Masont, aki szerint a Bizottság így lényegesen növelni tudta a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben, amelyet négy gyakorlati következménnyel alá is támaszt:

- a saját mérce alkalmazásával nem kell a továbbiakban küszködni a referenciarendszer megállapításával,
- a tagállamok többé nem tudnak hivatkozni arra, hogy a kérdéses intézkedés a saját adórendszerük részét képezi, amely a referenciarendszer alapjául szolgál,
- az Európai Unión belül megszűnik annak a veszélye, hogy az eltérő tagállami adórendszerekből fakadó kiskapukat a multinacionális vállalatok adóelkerülésre használják fel,
- végezetül azáltal, hogy az EUMSZ 107. cikkéből származtatja a szokásos piaci árat, sokkal könnyebbé válik a Bizottság számára az állami támogatások jogán alapuló

⁷⁵¹ Ezzel kapcsolatban lásd a 151-153. oldalt.

vizsgálat szelektivitás kérdésére vonatkozó részének a lefolytatása (mivel az OECD Transzferirányelvekre való kizárólagos támaszkodás helyett lehetősége nyílik arra, hogy – a bizottsági szokásos piaci ár mellett – viszonylag szabadon ezeket az irányelveket is felhasználja a vizsgálata során, amellyel még tovább erősítheti a pozícióját a tagállamokkal szemben).⁷⁵²

Figyelembe véve azt a tényt, hogy az adópolitika, különösen a közvetlen adók kérdése, továbbra is érzékeny területnek számít a tagállamoknak (éppen ezért nem véletlen az egyhangúság követelménye az uniós jogalkotás esetében) és a Bizottság lényegében véve az állami támogatások jogának vonatkozásában meglévő jogköreit felhasználva kerüli meg a tagállami vétó intézményét, melynek része egy bizonytalan jogi alapokon nyugvó saját szokásos piaci ár bevezetése, ezért nem meglepő, hogy a szakirodalomban is döntő többségben voltak azok, akik bírálták a Bizottság e lépését. A szakértők alapvetően a korábban már részletezett Gormsen-Mifsud-Bonnici szerzőpáros gondolatai⁷⁵³ mentén fogalmazták meg a kritikáikat. Ennek megfelelően többen is kiemelték, hogy a Bíróság a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben hozott ítéletére történő hivatkozás gyenge lábakon áll. Dimitrios Kyriazis megjegyezte, hogy a Bizottság a saját szokásos piaci ár megalkotásával ugyan elhárította azt a kritikát, hogy soft law jellegű dokumentumokat (OECD Transzferirányelvek) ruház fel jogi kötőerővel, viszont elfelejtette alátámasztani, hogy ez valóban az elsődleges uniós jog része-e, ami annál is inkább indokolt, mivel – a Bizottság álláspontjával szemben – erősen kétséges, hogy a Bíróság az ominózus ítéletben támogatta volna ezt az irányvonalat.⁷⁵⁴ Amennyiben ugyanis a Bíróság és a Bizottság érvelésére pillantunk, akkor jól látszik, hogy míg előbbi a konkrét ügy kapcsán az előnyben részesítést az általános adórendszerrel való eltéréssel magyarázza, addig az utóbbi a szokásos piaci ártól való eltéréssel. Ez azonban több szempontból is problémás: egyrészt a Bíróság a kérdéses ügyben a Belgium által alkalmazott „cost-plus” módszert vizsgálta, másrészt, ha el is fogadnánk, hogy a Bíróság ténylegesen helyt adott annak, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikke szerinti bizottsági vizsgálat részét képezi, akkor is legfeljebb csak az OECD Transzferirányelvekben meghatározott szokásos piaci árról lehet szó. Hiszen a Bíróság ítéletében az OECD „cost-plus” módszerére hivatkozik, emellett az ügy előzményének tekinthető bizottsági határozatban is az OECD Transzferirányelvek alapján folyt a vizsgálat. Ráadásul

⁷⁵² MASON (2018) i. m. 783-785.

⁷⁵³ Ezzel kapcsolatban lásd: GORMSEN-MIFSUD-BONNICI i. m. 1-14.

⁷⁵⁴ Dimitrios KYRIAZIS: Actions for Annulment in the Fiat and Starbucks Cases: A First Taste of What Will Ensnare. *Kluwer Competition Law Blog*, February 29, 2016. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2016/02/29/actions-for-annulment-in-the-fiat-and-starbucks-cases-a-first-taste-of-what-will-ensue/>.

az egyetlen vitatott értelmezésű bírósági ítéleten kívül a Bizottság semmilyen más ügyet nem tud felhozni az érvelése igazolására.⁷⁵⁵ Nem véletlen tehát, hogy mind Luxemburg (Fiat), mind Hollandia (Starbucks) a bizottsági határozattal szembeni fellebbezésükben kétségét fejezték ki annak, hogy létezik-e egyáltalán uniós szokásos piaci ár elve.⁷⁵⁶ Luja lényegében véve szintén ezen az állásponton volt, amikor rámutatott arra, hogy a Bizottság a 2016-os Közleményében önkényes kiegészíti az említett ítéletet, mivel az utóbbi nem tartalmazott utalást arra vonatkozóan, hogy pontosan mit kell érteni a szabad verseny alatt (a Bizottság szerint ez alatt a független vállalatok között folyó ügyleteket kell érteni). Ebből következően pedig az is vitatható, hogy a független és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e.⁷⁵⁷ Gormsen pedig hangsúlyozta, hogy a Bíróság az említett ítéletben egyáltalán nem foglalt állást a bizottsági szokásos piaci ár mellett, hiszen az OECD Transzferár-irányelvek vonatkozásában vizsgálta az ügyet. Ebből kifolyólag nincs esetjogi precedens és a harmonizáció hiányában nem is beszélhetünk uniós szokásos piaci ár elvéről sem.⁷⁵⁸ Más szakértők is alapvetően ezen a véleményen voltak,⁷⁵⁹ ezért azt mondhatjuk, hogy e téren konszenzus van arról, hogy a bizottsági szokásos piaci ár létét a bírósági esetjog nem támasztja alá. Még a Bizottság irányvonalával döntő részben egyetértő Ruth Mason is úgy fogalmazott, hogy az ominózus ügyben egyik fél sem vitatta, hogy a referenciarendszert az OECD Transzferár-irányelvek képezik. Éppen ezért a Bizottság igen nehéz helyzetben lesz, amikor meg kell védenie az álláspontját az uniós bíróságok előtt. Szerinte a bizottsági szokásos piaci ár melletti legerősebb érvet az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítése indokolhatja (ennek hiányában ugyanis a tagállamok rendszerszinten diszkriminálhatják az önálló vállalatokat a multinacionális vállalatokkal szemben, amely ellentmondana az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak). Azonban még ha az utóbbi érvet támogatják az uniós bíróságok, még akkor is erősen kérdéses lesz, hogy a bizottsági szokásos piaci árat végül elfogadják, mivel itt a lényeg azon van, hogy a tagállami allokációs szabályozás ne részesítse előnybe a multinacionális vállalatokat az önálló

⁷⁵⁵ KYRIAZIS (2016a) i. m. 434-436.

⁷⁵⁶ KYRIAZIS (2016b) i. m.

⁷⁵⁷ Raymond H.C. LUJA: Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, vol. 25., no. 5-6. (2016) 323.

⁷⁵⁸ GORMSEN i. m. 381.

⁷⁵⁹ Ezzel kapcsolatban lásd például: Tony JORIS-Wout De COCK: Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU "At Arm's Length Principle"? *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16, no. 4. (2017) 613-615., GORMSEN-MIFSUD-BONNICI i. m. 12-16., ÖZKARDEŞ i. m. 814-816., VERHAGEN i. m. 284-285., GONZÁLEZ (2017) i. m. 11.

vállalatokkal szemben. Amennyiben pedig ennek az adott tagállami szabályozás eleget tesz, akkor nem valószínű, hogy az uniós bíróságok tiltott állami támogatást állapítanak meg.⁷⁶⁰

A fenti éles kritikák egyáltalán nem tekinthetők meglepőnek, mivel számos szakértő nemcsak a bizottsági piaci ár megalkotását, hanem korábban a jogi kötőerővel nem rendelkező OECD Transzferár-irányelveknek a Bizottság által történő kötelező alkalmazását is bizalmatlanul szemlélte. Ugyanis többen arra az álláspontra helyezkedtek,⁷⁶¹ hogy még az OECD Transzferár-irányelvek is csak akkor képezhetik a referenciarendszert, ha azokat az adott tagállam implementálta a saját jogrendjébe. Egyéb esetben viszont csak a vonatkozó nemzeti szabályok alkothatnák a referenciarendszert, hiszen a transzferárazási szabályok tekintetében jelenleg nincs uniós szintű harmonizáció, melynek következtében előfordulhat, hogy néhány tagállam egyáltalán nem ültette át a jogrendjébe a szokásos piaci ár elvét vagy jelentős különbségek lehetnek ezen elv alkalmazása tekintetében az egyes tagállamok között.⁷⁶² Ebből kifolyólag joggal veti fel a kérdést Dimitrios Kyriazis, hogy itt tulajdonképpen egy álcázott adóharmonizációs törekvésről van szó. Hiszen a Bizottság az uniós szokásos piaci ár megalkotásával felülírja a tagállamok által használt fogalmakat, függetlenül attól, hogy korábban esetleg implementálta már a saját jogrendjébe az OECD Transzferár-irányelveket vagy jogrendszere tartalmazta-e egyáltalán ezt az elvet. Ez viszont azzal jár, hogy csökken a tagállami szuverenitás a közvetlen adózás területén, mivel a Bizottság – kihasználva az állami támogatások joga terén meglévő kompetenciáit – megkerüli a tagállami vétó intézményét és gyakorlatilag harmonizációt hajt végre a transzferárazási szabályok vonatkozásában: a nemzeti szabályozásokat felváltja egy bizonytalan alapokon nyugvó uniós elvvel, amelynek háttéréről és gyakorlati alkalmazásáról szinte alig nyújt érdemi információt. A Bizottság által kiadott két soft law jellegű dokumentum (2016-os Közlemény, Versenyjogi Főigazgatóság munkadokumentuma) nem képes megfelelő tájékoztatást biztosítani a feltételes adómegállapítások kedvezményezettjei és a tagállamok számára. Ezt többek között az is mutatja, hogy habár a Bizottság kijelenti, hogy vizsgálataiban során a szokásos piaci ár elvének nyilvánvaló megsértésére koncentrált, azonban elfelejteti megmagyarázni, hogy mit ért ez alatt pontosan, további problémát okozva ezzel az érintetteknek. A jogbiztonság hiánya azonban odavezethet, hogy a tagállamok – a bizottsági vizsgálatoktól tartva – előzetesen több ezer

⁷⁶⁰ MASON (2018) i. m. 787-794.

⁷⁶¹ Ezzel szemben például Nina Hrushko úgy véli, hogy a OECD Transzferár-irányelveknek a Bizottság általi alkalmazása elfogadható, mivel általánosan elfogadott nemzetközi standardokról van szó, amelyek csökkentenék a kettős és a kettős nem adóztatásból fakadó problémák elkerülését, valamint kiszámíthatóvá tennék az uniós joggyakorlatot, ellentétben a Bizottság által önkényesen bevezetett – az EUMSZ 107. cikkéből levezetett – szokásos piaci ár elvével. Ezzel kapcsolatban lásd: HRUSHKO i. m. 358-359.

⁷⁶² Ennek kapcsán lásd például: GUNN-LUTS i. m. 122-123., GORMSEN i. m. 380-381., GONZÁLEZ (2017) i. m. 10-11.

feltételes adómegállapítás vonatkozásában keresik meg a Bizottságot, leterhelve és ellehetetlenítve munkáját e téren. Ezen pedig az sem segít, hogy – csökkenteni kívánva a különbséget a bizottsági és a nemzetközi standardnak számító szokásos piaci ár között – kimondja, hogy amennyiben egy feltételes adómegállapítás megfelel az OECD Transzfer-irányelveknek, akkor az valószínűleg nem eredményez tiltott állami támogatást. Hiszen ezzel továbbra is fennáll annak a veszélye, hogy egy OECD standardoknak megfelelően kibocsátott feltételes adómegállapítás hosszú évekkel később tiltott állami támogatásnak minősül, amelyre a kibocsátáskor sem az adott tagállam, sem az érintett multinacionális vállalat nem számíthatott.⁷⁶³ Ráadásul – ahogy az több szakértő is megjegyzi⁷⁶⁴ – az előbb említett negatívumokhoz még az is társul, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár alkalmazása során – szemben az OECD standardokkal – pontos eredményt követel meg, noha a gyakorlatban csak közelítő értékeket kaphatunk. Ez a merev értelmezés figyelmen kívül hagyja azt a tényt, hogy a multinacionális vállalatcsoport tagjai közötti ügyletek értékelése során egy hipotézisről van szó: hasonló körülmények fennállása esetén hogyan járnának el a független vállalatok egymás között. Vagyis bizonyos kereteken belül többféle eredmény is kijöhet, amelyek közül mindegyik elfogadható transzferárazási szempontból. Ez utóbbi érthető is, mivel sokszor rendkívül bonyolult ügyletekről van szó, amelyeket a rendelkezésre álló információk alapján nem egyszerű megítélni.

Végezetül érdemes még kitérnünk a bizottsági szokásos piaci árak az uniós szabadságokkal való lehetséges összeütközésére, melyet a magyar szakirodalomban Békés Balázs vetett fel.⁷⁶⁵ Meglátása szerint erre leginkább a letelepedés és a tőke szabad mozgása esetében kerülhet sor (konkrét ügyek inkább az előbbi tekintetében merültek fel, ezért alább arra térünk ki). Ennek háttérben az áll, hogy a tagállami transzferárazásra vonatkozó – jórészt a korábban már említett OECD Transzfer-irányelvekre támaszkodó – szabályozások több esetben is tartalmaznak kiigazító rendelkezéseket olyan esetekre, amikor a vállalatcsoporton belüli ügyletek tekintetében felmerülhet az adóelkerülés vagy például a profitátcsoportosítás problematikája. Habár az EUMSZ 49. cikke kimondja, hogy „tilos a valamely tagállam állampolgárainak (beleértve a vállalkozásokat is) egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás”, ennek ellenére a Bíróság gyakorlata értelmében a fenti kitétel alól mégis van kivétel. Már a hetvenes években kimondta, hogy az egyes szabadságjogok korlátozása megengedett, ha annak gyakorlása más uniós alapelv sérelmére

⁷⁶³ KYRIAZIS (2016a) i. m. 436-439.

⁷⁶⁴ Ennek kapcsán lásd például: GORMSEN i. m. 381., GORMSEN-MIFSUD-BONNICI i. m. 14-16., GONZÁLEZ (2017) 17., TAFERNER-KUIPERS i. m. 139-140.

⁷⁶⁵ BÉKÉS (2019) i. m. 226-227.

történik.⁷⁶⁶ Később ezt pontosítva megállapította, hogy „egy olyan intézkedés, amely a letelepedés szabadságának megvalósulását hátráltatja csak annyiban megengedhető, amennyiben egy a Szerződésekkel (EUSZ, EUMSZ) összhangban levő legitim célt kíván megvalósítani és azt jelentős közérdek indokolja”. További feltétel, hogy „az intézkedés alkalmazása megfelelő eszköz legyen a cél elérésének biztosításához és a korlátozás ne menjen túl a szükséges mértéken”.⁷⁶⁷ Az előbb említett szigorú feltételek teljesülése esetén lehetőség van tehát a letelepedés szabadságának korlátozására, melyet a tagállamok igyekeznek is kihasználni. Éppen ezért nem meglepő, hogy – szemben az állami támogatások jogával – már több ügy is eljutott a Bíróságra. Ezekben, ha a letelepedés szabadsága vonatkozásában is, a Bíróság górcső alá vette az OECD Transzfer-irányelveken alapuló tagállami transzferárazási szabályozásokat. Noha a Bíróság rendszerint megállapította a letelepedés szabadságának korlátozását,⁷⁶⁸ a tagállamoknak több esetben mégis sikerült magukat kimenteni, mivel sikerrel tudtak hivatkozni olyan nyomós közérdekre, mint a tagállamok közötti adóztatási jog egyensúlyának megőrzése,⁷⁶⁹ adóelkerülés megakadályozása⁷⁷⁰ vagy a nyereségátcsoportosítás megakadályozása.⁷⁷¹ Ezzel pedig közvetetten a Bíróság jóváhagyta az OECD Transzferár-irányelvekben szereplő és a tagállamok által a saját jogrendjükbe implementált szokásos piaci ár elvét is. Éppen ezért megítélésünk szerint joggal jegyzi meg Békés Balázs, hogy a Bizottság azzal, hogy saját szokásos piaci ár megalkotásával egy hibrid konstrukciót hozott létre (EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezése) és azt a tagállamokra kényszeríti, feloldhatatlannak tűnő problémát okozhat. Hiszen, ha a tagállamok az OECD standardokat követik a szokásos piaci ár meghatározásánál, akkor a Bizottság esetleges tiltott állami támogatást állapíthat meg (ezt a lehetőséget ugyanis a 2016-os Közleményében nem zárta ki!), ha viszont a tagállamok a bizottsági szokásos piaci árat alkalmazzák, akkor pedig a belső piac szabályait sérthetik meg. Minden tehát a Bíróságon fog

⁷⁶⁶ C-120/78. sz. ügy Rewe-Zentral AG kontra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [ECLI:EU:C:1979:42].

⁷⁶⁷ C-9/02. sz. ügy Hughes de Lasteyrie du Saillant kontra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2004:138] 49. pont. A letelepedés szabadsága és a transzferárazás kapcsolatáról részletesen lásd: ERDŐS Gabriella: Tőkekivonási adó és a transzferárazás. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5.

⁷⁶⁸ Ezzel kapcsolatban lásd például: C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26] 55. pont; C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 35. pont; C-282/12. sz. ügy Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda kontra Fazenda Pública [ECLI:EU:C:2013:629] 31. pont.

⁷⁶⁹ C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26] 60-64. pont; C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 47. pont.

⁷⁷⁰ C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26] 66. pont.

⁷⁷¹ C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366] 47. pont.

múlni, hogy hogyan minősíti ezt a kérdést.⁷⁷² E tekintetben Panayi ugyanakkor előrevetíti, hogy egyáltalán nem biztos az, hogy a Bíróság tartózkodni fog attól, hogy egyes, az OECD standardokon alapuló, tagállami rendelkezéseket nem minősítsen jogsértőnek. Ez utóbbiban bízik a Bizottság is, amely – ahogy korábban láthattuk – már számos esetben következtetett tiltott állami támogatásra a saját szokásos piaci árának az alkalmazásával.⁷⁷³

Összességében véve tehát a szakértők túlnyomó többsége is osztotta a tagállamok, valamint a multinacionális vállalatok által felvetett kritikákat, megerősítve ezzel azt, hogy a Bizottság a tagállami vétó megkerülése érdekében gyakorlatilag egy álcázott adóharmonizációt hajtott végre, melynek keretében egy bizonytalan jogi lábakon álló szokásos piaci árat alakított ki, súlyosan veszélyeztetve ezzel a jogbiztonságot. A bizottsági szokásos piaci árat a sokszor hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügy nem támasztja alá, a tagállamok az uniós bíróságok előtt az általános jogelveket felhívva sikerrel akadályozhatják majd meg a visszafizetési kötelezettség végrehajtását, alkalmazása esetlegesen sértheti a belső piaci szabályait (különösen a letelepedés szabadságát), ráadásul a Bizottság még a jelen ügyek nyitóhatározataiban is az OECD Transzferár-irányelveket alkalmazva folytatta le a vizsgálatokat. Ennek ellenére nem állíthatjuk, hogy itt egy ad hoc jellegű lépésről lenne szó, mivel ez egy jól átgondolt cselekvéssorozat része, melynek célja a saját mozgástér növelése a tagállamokkal szemben. E tekintetben pedig látszik, hogy a Bizottság helyzeti előnybe került a tagállamokkal szemben, mivel a vizsgálatok szelektivitásra vonatkozó részét sokkal könnyebben tudja lefolytatni, mint korábban. A nagy kérdés, hogy végül ezt a lépését az uniós bíróságok hogyan fogják majd értékelni.

Az alfejezet végéhez érkezőre érdemes a legfontosabb szakértői kritikákat összefoglalnunk, illetve összevetnünk a tagállamok és a multinacionális által a bizottsági eljárások során felvetett kritikákkal. Ahogy azt előzőleg többször is említettük, a Bizottság a vizsgálatait – a társadalmi nyomás hatására, valamint a jogalkotás útján való fellépés nehézségei miatt – éppen a szakirodalomban a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben megfogalmazott bírálatokra támaszkodva indította meg. Éppen ezért elsőre azt gondolhattuk, hogy a szakértők döntően kedvezően fogják értékelni az eljárásokat. Ennek ellenére hamar kiderült, hogy ez messze nincs így és a szakirodalomban többen is kétségüket fejezték ki a Bizottság által folytatott vizsgálatokkal kapcsolatban, utalva arra, hogy a Bizottság az állami támogatások joga területén meglévő jogköreit arra használja fel, hogy tagállami vétót kikerülve álcázott adóharmonizációt hajtson végre. Természetesen, a tagállamok és a

⁷⁷² BÉKÉS (2019) i. m. 226-227.

⁷⁷³ PANAYI i. m. 32-35.

multinacionális vállalatok által korábban felvetett kritikák közül nem mindegyikben alakult ki egyetértés a szakértők között, több olyan „vádpont” is volt, ahol egymással ellentétes nézeteket fejtettek ki. Ez pedig ismételten rávilágít arra, hogy az állami támogatások joga és azon belül a bizottsági vizsgálatok által érintett terület – a közvetlen adók vonatkozásában meglévő tagállami autonómia miatt – rendkívül komplex és érzékeny kérdéseket takar, amelyek az európai integráció jövőbeli fejlődése szempontjából is kiemelt jelentőséggel bírnak. Például az olyan általános jellegű kritikák esetében, mint a nemzetközi adójogszabályok állítólagos aláásása, az amerikai szakértőkön kívül többen is csak óvatos kritikákat fogalmaztak meg, rámutatva arra, hogy a Bizottság irányvonala összességében nem feltétlenül áll ellentétben a bírósági esetjoggal. Egyesek viszont egyenesen az állami támogatások jogának szélesebb körű alkalmazása mellett szálltak síkra. Hasonló játszódott le az amerikai nagyvállalatokat ért diszkriminációs vád esetében is, amely szintén megmaradt egy amerikai kritikának, mivel sokkal inkább arról van szó, hogy a Bizottság az elmúlt években erőteljesebben alkalmazza az állami támogatások területén meglévő jogköreit, függetlenül attól, hogy az adott ügyben érintett vállalat székhelye hol található. Ráadásul 2016 után több olyan ügyben is eljárást indult, ahol nem amerikai vállalat került a vizsgálat fókuszába pl: IKEA, Huhtamäki. Ezzel szemben a bizottsági adóegyezmény értelmezési kísérlet, az általános jogelvek sérelme, valamint a szelektív előny kérdésében éles vita bontakozott ki a szakértők között. Itt alapvetően annak megfelelően foglaltak állást, hogy hogyan ítélték meg azt, hogy a jelen bizottsági vizsgálatok mennyiben jelentenek új irányvonalat a korábbi gyakorlathoz képest, illetve ez összeegyeztethető-e a bírósági esetjoggal. Akik szerint új irányvonallról van szó, azok többnyire úgy látták, hogy a Bizottság ezekben a kérdésekben szembekerült a Bírósággal. Ugyanakkor viszont a legfontosabb „vádpontok” tekintetében (szélesen meghatározott referenciarendszer, szokásos piaci ár bizottsági értelmezése) szinte teljes egyetértés alakult ki a szakértők körében, amely előzetesen komoly reményekkel tölthette el a tagállamokat és a multinacionális vállalatokat, továbbá megerősítette az általunk korábban megfogalmazott észrevételeket is. A szakértők gazdasági logikai, esetjogi és – a referenciarendszer vonatkozásában – uniós jogszabályi ellenérveket hoztak fel a Bizottság álláspontjával szemben, hangsúlyozva a Bizottság saját korábbi gyakorlata és a jelenlegi irányvonala közti ellentmondást. A bizottsági szokásos piaci ár kapcsán pedig ezen túlmenően megjegyezték, hogy az általános jogelveket, illetve az uniós szabadságokat (különösen a letelepedés a tőke szabad áramlása) is sértheti, valamint még a jelen ügyek nyitóhatározataiban is az OECD Transzferár-irányelveket alkalmazva folytatta le a vizsgálatokat. Mindezek fényében tehát jól látszik, hogy a Bizottság egy jól átgondolt

cselekvéssorozat részeként olyan irányvonalat követett a vizsgálatok során, amellyel lényegesen növelte a saját mozgásterét a tagállamokkal szemben egy olyan területen (közvetlen adók), ahol az utóbbiak még mindig autonómiával rendelkeznek. Ezt a lépést azonban nemcsak a tagállamok és a multinacionális vállalatok, hanem a szakértők is komoly kritikákkal illették, amely előzetesen arra enged minket következtetni, hogy az uniós bíróságok várhatóan több vitatott kérdésben (különösen a referenciarendszer és a szokásos piaci ár elve) is a tagállamok oldalára fognak állni. Éppen ezért a következő – és egyben az egész fejezetet lezáró – alfejezetben egyrészt arra keressük majd a választ, hogy ezek a feltevések valóban megállják a helyüket, másrészt azt is megvizsgáljuk, hogy a szakértők hogyan fogadták a bírósági ítéleteket.

6.3. A Bizottság határozatai az uniós bíróságok előtt

Jelen alfejezetben azt fogjuk elemezni, hogy először a törvényszéki ítéletek, majd a főtanácsnoki indítványok⁷⁷⁴ és a hozzákapcsolódó, a Fiat ügyben⁷⁷⁵ hozott kulcsfontosságú Bírósági ítélet (a Belga többletnyereségadó ügyben⁷⁷⁶ született ítélet nem ad választ érdemben a kérdéseinkre) hogyan értékelték⁷⁷⁷ a Bizottság határozatait és a tagállamok – valamint a multinacionális vállalatok – által a fellebbezésekben megfogalmazott jogalapokat, továbbá hogyan fogadták mindezt a szakértők. Figyelembevéve a korábban részletezett szakértői álláspontokat⁷⁷⁸ (a legfontosabb kritikai észrevételeket megtartva), valamint a fellebbezésekben megjelölt jogalapokat, az alábbi szempontok mentén fogjuk lefolytatni az elemzést:

- álcázott adóharmonizáció,

⁷⁷⁴ C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028]., C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029].

⁷⁷⁵ C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859].

⁷⁷⁶ C-337/19. P. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2021:741].

⁷⁷⁷ A hangsúlyt az uniós bírósági ítéletekből és a főtanácsnoki indítványokból levonható megállapításokra helyezzük, melyek segítségével azok értékelési szempontjai is kirajzolódnak. Ebből következik, hogy inkább a közös szempontrendszer (pl: bizottsági piaci ár, referenciarendszer) vizsgáljuk, mint sem az egyes ítéleteket és főtanácsnoki indítványokat külön-külön.

⁷⁷⁸ Több korábbi „vádponot” kihagyunk a mostani elemzésből. A tagállamok által kötött adóegyezmények értelmezésének megkísérlése tekintetében egyértelmű a helyzet: a Bizottság ebben a kérdésben végül meghátrált és ezzel megerősítette ezen a területen a tagállami szuverenitást. Így értelemszerűen ez a kérdés el se juthatott az uniós bíróságok elé. Ezzel szemben a nemzetközi jogszabályok állítólagos aláásásával, valamint a kifejezetten amerikai vállalatokra irányuló vizsgálatok vádjával a továbbiakban azért nem foglalkozunk, mivel ezek megmaradtak amerikai kritikáknak, valamint a Törvényszék, illetve a főtanácsnok az általános helyett inkább specifikus megközelítést alkalmazott, amelyet a többi vizsgálati szempont jól lefed.

- az előny és a szelektivitás fogalmának együttes vizsgálata („szelektív előny”),
- szélesen meghatározott referenciarendszer alkalmazása (általános társasági adórendszer, az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítése),
- a szokásos piaci ár bizottsági értelmezése („hibrid konstrukció”), beleértve az OECD Transzferár-irányelvek felhasználását, valamint a bizonyítás terhét,
- az állami támogatás fogalmának többi eleme kapcsán felmerült kérdések,
- az új megközelítés alkalmazása miatt felmerült általános jogelvek sérelme,
- egyéb felmerült kérdések.

Elsőként a vonatkozó törvényszéki ítéleteket tekintjük át, majd ezt követően az így levont észrevételeket vetjük össze a szakértői véleményekkel. Az alfejezetet az ügyek várható kimenetelével kapcsolatos következtetéseink zárják. Habár az ügyek közül még csak a Fiat és a Belga többletnyereségadó ügyek jutottak el a Bíróságig, az időközben a Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványokból és magából a Fiat ügyben meghozott ítéletből kiindulva már érdemi következtetéseket tudunk megfogalmazni a Bizottság jelenlegi irányvonala kapcsán E tekintetben látni fogjuk, hogy a Törvényszékkal szemben a főtanácsnoki indítványok és a Bíróság komoly kritikákat fogalmaztak meg a bizottsági vizsgálatok vonatkozásában, amelynek következtében a közel 10 éves jogi küzdelem végére gyakorlatilag alapjaiban kérdőjeleződött meg a bizottsági irányvonal. Az elkövetkezőkben tehát ezt a hosszú utat fogjuk részletesen megvizsgálni.

Az elemzést célszerű az egyik legáltalánosabb kritikával, az álcázott adóharmonizáció kérdésével kezdenünk. Több tagállam is arra hivatkozott a fellebbezésekben, hogy amikor a Bizottság a feltételes adómegállapításokat az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alapján vizsgálta, akkor túllépett a hatáskörén, mivel megsértette a közvetlen adók területén meglévő adójogi autonómiát. Hiszen azzal, hogy vizsgálat alá vonta a feltételes adómegállapításokat, lényegében véve harmonizációt kényszerít ki egy olyan területen, ahol az EU-nak nincs hatásköre (EUSZ 3-5. cikk, valamint EUMSZ 113-117. cikk). Ezzel szemben a Törvényszék ugyan elismerte a tagállamoknak a közvetlen adóztatás területén meglévő autonómiáját, viszont rámutatott arra, hogy a tagállami adóintézkedéseknek meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. Vagyis hiába nem képezi e terület jelenleg még harmonizáció tárgyát, a tagállamok hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. A Bizottság tehát – amennyiben a szükséges feltételek fennállnak – tiltott állami támogatásnak minősítheti az egyes tagállami adóintézkedéseket,

köztük a feltételes adómegállapításokat is. Álcázott adóharmonizációról szó sincs, mivel a Bizottság nem tud elvonatkoztatni a nemzeti adójogszabályoktól: mindössze azt vizsgálhatja, hogy a normál adórendszerhez képest (ami a tagállami adójogban meghatározott) az adott feltételes adómegállapítás előnyt biztosít-e a kedvezményezett számára vagy sem. Emellett a Bizottság vizsgálatai nem veszélyeztetik a jogbiztonságot, ugyanis nem kérdőjelezi meg a feltételes adómegállapítás intézményét, hanem csak az adott feltételes adómegállapítás esetében állapítja meg esetlegesen a tiltott állami támogatás tényét. Belgium hiába hivatkozott arra, hogy a támogatási program a kettős adóztatás elkerülését szolgálja: erre hivatkozva nem lehet mentesülni az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése alapján zajló vizsgálatok alól, mivel a tagállamok az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. Ráadásul a belga szabályozás nem szolgálta ezt a célt, mivel a vitatott intézkedések alkalmazása ugyanis nem függött annak a bizonyításától, hogy e nyereségek egy másik országban ténylegesen adókötelesek voltak vagy hogy egy másik társaság nyereségéhez hozzászámították-e.⁷⁷⁹

A Törvényszék elutasította az álcázott adóharmonizáción alapuló általános vádat, ami egyáltalán nem meglepő az esetjog tükrében: már a hatvanas évek elején kiderült,⁷⁸⁰ hogy a tagállami adóintézkedések is tiltott állami támogatásnak minősülhetnek, nemcsak a direkt támogatások. A Törvényszék ítéleteivel tehát csatlakozott ahhoz, a bírósági esetjogban kimunkált, gyakorlathoz, amelynek értelmében – az uniós adóharmonizáció hiányában is⁷⁸¹ – a tagállamok által a közvetlen adók területén élvezett autonómia nem jelenti azt, hogy pusztán ezért az adóintézkedések ki lennének zárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályok alól. A tagállamoknak nem érdemes azzal próbálkozniuk, hogy ezt az alapvető tényt kétségbe vonják. Ugyanakkor a Törvényszék több olyan garanciális megállapítást is tett, amelyek ellenben a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját erősíti:

⁷⁷⁹ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxembourg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 100-117. pont, T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 134-153. pont, T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 59-74. pont, T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 103-124. pont.

⁷⁸⁰ C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

⁷⁸¹ Ezzel kapcsolatban lásd például: C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 81. pont, C-233/16. sz. ügy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) kontra Generalitat de Catalunya [ECLI:EU:C:2018:280] 50. pont, C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]. 97. pont.

- a tagállamok hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása,⁷⁸²
- a Bizottság nem határozhatja meg önállóan az integrált vállalkozás „általános” adózását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól.⁷⁸³

Ebből jól látható, hogy a tagállamoknak inkább arra kell fókuszálniuk, hogy a specifikus kérdéseken (pl: szelektív előny, referenciarendszer, általános jogelvek sérelme) keresztül vitassák a Bizottság határozatait, ahol több esélyük van a sikerre. Az elkövetkezőkben éppen ezeket fogjuk áttekinteni.

A szelektív előny kérdésével az eddigiek során már sokszor foglalkoztunk, melynek keretében megállapítottuk, hogy míg a tagállamok és a multinacionális vállalatok keményen kritizálták ezt a bizottsági gyakorlatot, addig a szakértők körében messze nem alakult ki ilyen egység a kérdésben, ráadásul többen nem is vitatták ezt a gyakorlatot. A kritikusok viszont arra hivatkoztak, hogy a Bizottság a MOL ügyben⁷⁸⁴ rejő kikaput kihasználva összemosza az előny és a szelektivitás fogalmát, mivel a feltételes adómegállapítások esetében – egyedi tagállami intézkedés révén – feltételezni lehet a szelektivitást és így elegendő csak az előnyt megállapítani. Tekintettel arra, hogy az adóintézkedések esetében a döntő kritérium a szelektivitás (a többi feltételt viszonylag könnyű bizonyítani), a tagállamok helyzete ezáltal jelentősen megnehezül. Szerintük a fő probléma a Bizottság érvelésével az, hogy mivel két külön fogalomról van szó, ezért nem lehetséges az együttes vizsgálat, ráadásul az esetjog sem igazolja ezt. Utóbbi kapcsán azonban már korábban megjegyeztük, hogy ellentmondás figyelhető meg a bizottsági, illetve a bírósági gyakorlat között, amely megnehezíti a bizottsági határozatok megtámadását. Ezzel szemben az már joggal vitatható, hogy ha két külön fogalomról beszélünk, akkor az hogyan egyeztethető össze mégis az együttes vizsgálat. A Törvényszék végül is ez utóbbi kérdésben állást foglalva⁷⁸⁵ oldotta fel ezt a dilemmát. Megerősítette a tényt, hogy itt valóban két fogalomról van szó, viszont ez még nem zárja ki az együttes vizsgálat lehetőségét. Ennek feltétele, hogy a Bizottság által végzett vizsgálatból kitűnjön egyrészt, hogy a szóban forgó intézkedés gazdasági előnyt biztosít a

⁷⁸² T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 105. pont, T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 64. pont.

⁷⁸³ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 112. pont, T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 148. pont.

⁷⁸⁴ C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362] 60. pont.

⁷⁸⁵ T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 133-139. pont; T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 238-241. pont.

kedvezményezettjének, másrészt pedig, hogy ebből az előnyből az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások nem részesülnek. Különösen adóintézkedések vonatkozásában lehet ez a módszer indokolt, ahol az előny és a szelektivitás vizsgálata egybeesik egymással. Ráadásul a Törvényszék érvelése szerint a Belgium kontra Bizottság ügy⁷⁸⁶ – megismételve a MOL-ügyben kimondottakat – is alátámasztja a bizottsági gyakorlatot.

A Törvényszék ezzel a döntéssel a Bizottság pozícióit erősíti a tagállamokkal szemben, kifejezetten az APA-k tekintetében: lényegében véve itt arra szűkül le a vizsgálat, hogy a szokásos piaci ár megfelelően lett-e alkalmazva a kérdéses ügyben. Igaza lett tehát Leopoldo Paradának, aki éppen a szoros kapcsolat miatt vélte úgy, hogy a két feltétel együttesen kezelhető. Figyelembevételre a MOL-ügyet követő bírósági gyakorlatot,⁷⁸⁷ a törvényszéki érvelést egyáltalán nem tartjuk meglepőnek, mivel a bírósági gyakorlat lehetővé teszi az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatát azzal, hogy utóbbit egyedi tagállami intézkedés esetén a gazdasági előny azonosításával vélelmezni lehet. A szoros kapcsolat pedig igazolhatja az együttes vizsgálatot. Amennyiben pedig még a szokásos piaci ár esetében is a Bizottságnak ad igazat a Törvényszék, akkor még nehezebb helyzetbe kerülnének a tagállamok.

Az egyik legerősebb vádpontot a Bizottság referenciarendszerrel kapcsolatos gyakorlata képezte, amelyben szinte teljes egyetértés volt a tagállamok és a multinacionális vállalatok, valamint a szakértők között. A Bizottság a jelen ügyekben referenciarendszerként előszeretettel az adott tagállam általános társasági adórendszerét vette alapul, amelybe – kihasználva, hogy erre nézve nincsen általánosan elfogadott teszt – a független és integrált vállalatok egyaránt beletartoztak. Ezzel tovább szűkítette a tagállamok mozgásterét, hiszen a referenciarendszernek döntő jelentősége van a vizsgálat eredményére nézve. A tagállami adórendszerek ugyanis jellemzően eltérő szabályokat tartalmaznak a multinacionális vállalatcsoportokhoz tartozó entitásokra vonatkozóan, a szélesebb referenciarendszer alkalmazásával viszont a Bizottság sokkal több vállalatot minősíthet hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek, amely rendkívül megnehezíti a védekezést. Tekintettel arra, hogy – amint azt korábban részleteztük – a szakértők döntő többsége szerint ez a gyakorlat ellentmond a gazdasági logikának, az esetjognak (beleértve a korábbi bizottsági határozatokat is!), valamint az uniós jogszabályoknak is, előzetesen arra lehetett számítani, hogy a Törvényszék ezen a ponton elutasítja a bizottsági érvelést. A Törvényszék azonban másképp döntött. Először is

⁷⁸⁶ Ennek kapcsán lásd például: C-270/15 P. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [EU:C:2016:489] 32., 48-49. pont.

⁷⁸⁷ Ezek kapcsolatban a részleteket lásd a 147. oldalon.

hangsúlyozta, hogy a megfelelő referenciarendszer meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az előny meglétét csak a normál adórendszerhez képest lehet megállapítani, amely egyúttal kiindulópontja a szelektivitás értékelése keretében elvégzendő összehasonlító vizsgálatnak is. Főszabály szerint a referenciarendszer alapjául az általános társasági adórendszer szolgál. Nem fogadható el, ha a referenciarendszer szűkítése érdekében egyes adórendeleteket mesterségesen kiemelnek a tágabb jogi keretek közül, noha azok ténylegesen elválaszthatatlanok az utóbbtól.⁷⁸⁸ Ez alól viszont kivételt képez az az eset, ha a kérdéses adórendeletek egyértelműen elválaszthatók az általános társasági adórendszertől, mivel ilyenkor az említett rendelkezések is képezhetik akár a referenciarendszert. Ennek feltétele, hogy önálló jogi logikát kövessen és ezen kívül ne lehessen meghatározni más koherens szabályösszességet.⁷⁸⁹ A brit EKT-ra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben a tagállam és a Bizottság között az volt a vita tárgya, hogy vajon csak az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok vagy az általános társasági adórendszer alkotja-e a referenciarendszert. A többi üggyel eltérően itt a tagállam érvelt a szélesebb referenciarendszer mellett, mivel a brit általános társasági adórendszer területi jellegének következtében alaptól nem terjedne ki a mesterségesen átirányított külföldi nyereségek megadóztatására, az említett szabályozás éppen ezt a hiányosságot pótolja a társaságiadóalap védelme érdekében. Vagyis nem emelhető ki a speciális szabályozás a tágabb jogi keretek közül. Ezzel szemben a Bizottság azt állította, hogy a brit EKT szabályozás célkitűzése (az Egyesült Királyságból külföldi illetőségű, az Egyesült Királyságból ellenőrzött kapcsolt gazdálkodó szervezetekhez mesterségesen átirányított nyereségek megadóztatása) miatt megfelelő referenciarendszernek tekinthető, hiszen a főszabály szerint adóköteles, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozás és az ez alól részben vagy teljesen mentesülő, Egyesült Királyságban szintén illetőséggel rendelkező vállalkozás hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak.⁷⁹⁰ A Törvényszék a kérdést annak alapján döntötte el, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok a rendes adórendszert meghatározó elemek (adóalap, adóalany, adóköteles esemény, adókulcs) vonatkozásában az általános társaságiadó-rendszertől elkülönülő, teljes szabályrendszert alkotnak-e. Arra a következtetésre jutott, hogy itt olyan speciális rendelkezésekről van szó, amelyek az általános társasági

⁷⁸⁸ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 63-68. pont.

⁷⁸⁹ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 68. pont.

⁷⁹⁰ 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1–39. o. 96-108. pont.

adószabályok nem tartalmazzák. Ennélfogva a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát, amikor a szűkebb referenciarendszert tekintette kiindulópontnak a vizsgálat lefolytatásához.⁷⁹¹ Másodsorban rámutatott arra, hogy az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, amennyiben a tagállami adójog nem tesz különbséget a két vállalat típus között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából. Ebből következik, hogy mindkét esetben a gazdasági tevékenységükből származó nyereséget azonos módon kívánja adóztatni, vagyis a Bizottság helyesen járt el, amikor a két vállalatípust hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette. Egyébként a Bizottság érvelését a Belgium és Forum 187 ASBL ügy⁷⁹² is alátámasztja, amely szintén kimondta, hogy az önálló és az integrált vállalatokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni.⁷⁹³

A fentiek alapján azt mondhatjuk, hogy a Törvényszék a Bizottság oldalára állt a referenciarendszer meghatározásának kérdésében. Habár lehetőséget biztosított az általános társasági adórendszer, mint referenciarendszer főszabály alóli kivételre, ezt nagyon szigorú feltételekhez kötötte. Ráadásul ezt a jelen vizsgálatok során éppen a Bizottság használta ki a maga javára. További nehézséget jelent a tagállamok számára, hogy hasonlóan a Bizottsághoz, a Törvényszék is – igaz csak feltételesen – hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítette az önálló és integrált vállalatokat, elutasítva a gazdasági logikai érveket a társasági adó céljára hivatkozva. A szakértők közül csak nagyon kevesen számítottak erre a döntésre. Közöttük volt a korábban már többször is említett Ruth Mason, akinek az érvelése (a rendszerszinten kedvezőbb adóügyi elbánás biztosítása az integrált vállalatok számára) lényegében véve egybeesik a bizottsági, valamint a törvényszéki felfogással. A szakértők többségével egyetértve úgy véljük, hogy a Törvényszék érvelése vitatható. Ennek kapcsán elegendő arra visszautalnunk, hogy a korábbi bizottsági határozatok,⁷⁹⁴ valamint az Autogrill Espana⁷⁹⁵ és a Lico Leasing⁷⁹⁶ ügyben hozott törvényszéki ítéletek szerint a két vállalat típus

⁷⁹¹ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 74-92. pont.

⁷⁹² C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 95. pont.

⁷⁹³ T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 148-150. pont; T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 140-142. pont; T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 153-165. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 117-119. pont.

⁷⁹⁴ Ennek kapcsán lásd például: 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26–39. o, 2010/95/EK határozat: A Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapról történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3–19. o.

⁷⁹⁵ T-219/10. sz. ügy Autogrill España kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939] 55-57. pont.

nincs hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Az Autogrill Espana ügyben ráadásul a Törvényszék kimondta, hogy a tagállamok elfogadhatnak az integrált vállalatokra vonatkozó speciális szabályozásokat. A transzferárazásra irányadó tagállami szabályok pedig ebbe a körbe esnek. A mostani érvelésével a Törvényszék ezzel megy szembe, amikor a társasági adó céljára hivatkozva felülírja a korábban hallgatólágyosan elismert gazdasági logikai érveket. Éppen ezért a referenciarendszer egy olyan terület, ahol a tagállamoknak majd érdemes lesz ellenérveket felhozni a bizottsági és törvényszéki érvekkel szemben a Bíróság előtt.

A legnagyobb kritikák, mind a tagállamok és multinacionális vállalatok, mind a szakértők részéről a bizottsági szokásos piaci árat érte, mely a Bizottság sajátos invenciója volt. Egy olyan hibrid konstrukciót alakított ki, amely az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezését kívánta meg a tagállamoktól. A lépés joggal váltott ki felzúdulást, hiszen ahogy korábban részleteztük, ez többek között szembemegy a Bizottság eddigi gyakorlatával, az esetjog nem támasztja alá, sértheti a belső piaci szabályokat, ráadásul a jelen ügyek nyitóhatározataiban a Bizottság a vizsgálatokat még az OECD Transzferár-irányelvek alapján folytatta le. A szakértők közül többen is álcázott adóharmonizációról beszéltek. A tét igen nagy volt, hiszen, ha a Törvényszék, majd azt követően a Bíróság is elfogadja a Bizottság érvelését, akkor a tagállamok szuverenitása jelentősen csökkeni fog a közvetlen adózás területén, mivel az általuk használt fogalmakat – függetlenül attól, hogy korábban esetleg implementálta már a saját jogrendjébe az OECD Transzferár-irányelveket vagy jogrendszere tartalmazta-e ezt az elvet – felül fogja írni az uniós jog. A Bizottság ezzel sikeresen megkerülné az uniós jogalkotást a közvetlen adók területén nehezítő tagállami vétó intézményét és egy olyan elv épülne be az uniós jogba, amely bizonytalan alapokon nyugszik és a gyakorlati alkalmazásáról kevés információ van. Ennek megfelelően fokozott várakozás övezte a Törvényszék ítéleteit. A Törvényszék a kérdéssel elsősorban a Fiat,⁷⁹⁷ a Starbucks,⁷⁹⁸ illetve az Apple⁷⁹⁹ ügyekben foglalkozott. Itt elvi érveléssel kimondásra került, hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem (az Apple ügyben hiába hivatkozott arra Írország, hogy formálisan nem építette be ezt az elvet a jogrendjébe, a Törvényszék szerint az ír közigazgatási gyakorlat mégis alkalmazta ezt az

⁷⁹⁶ T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyek Spanyol Királyság és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:1004] 160-161. pont.

⁷⁹⁷ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 126-169. pont.

⁷⁹⁸ T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 131-172. pont.

⁷⁹⁹ T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 192-225. pont.

elvet).⁸⁰⁰ Célja annak biztosítása, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból azon nyereség összegéhez képest kezeljék, amelyet akkor értek volna el, ha az ügyletet független vállalkozások kötötték volna. Az Apple ügyben⁸⁰¹ a Törvényszék továbbá kijelentette, hogy a Bizottság alkalmazhatja a szokásos piaci ár elvét a nyereségnek a társaságon belüli fióktelephez történő allokálás vonatkozásában is, mivel az allokációra – hasonlóan a cégcsoporton belüli ügyletekhez – nem piaci feltételek mellett kerül sor. Ennek azonban az a feltétele, hogy a tagállami adójog a külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepeinek tevékenységéből származó nyereséget úgy kívánja adóztatni, mintha az a piaci feltételek mellett működő önálló vállalkozások gazdasági tevékenységéből származna. A Törvényszék elutasította azokat a kritikákat, amelyek a Bizottságot a bizottsági szokásos piaci ár megalkotása miatt a korábbi határozathozatali gyakorlatától való eltéréssel, valamint szubjektivitással és önkényességgel vádolták. Előbbi kapcsán emlékeztetett arra, hogy a vitatott határozat érvényességét ez nem érinti, a kérdést a Szerződések objektív szabályai alapján kell megítélni. Utóbbi tekintetében pedig hangsúlyozta, hogy a vizsgálat mindössze arra irányul, hogy a tagállam által alkalmazott transzferár-meghatározási módszer a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez vezet-e.⁸⁰² Elvetésre kerültek az olyan ellenérvek is, amelyek szerint a bizottsági szokásos piaci ár elve sérti a jogbiztonság (az elv meghatározását, terjedelmét és jogi jellegét megjelölte a Bizottság a vonatkozó határozatban), illetve a bizalomvédelem elvét (nem volt arra vonatkozó ígéret, hogy a Bizottság az OECD standardok szerinti szokásos piaci ár elvét fogja alkalmazni).⁸⁰³ A Törvényszék ugyanakkor megjegyezte, hogy a Bizottság a vizsgálat során nem követelhet meg pontos eredményt az alkalmazott transzferár-meghatározási módszer vonatkozásában a tagállamtól, csak akkor állapíthatja meg az előny létét, ha az meghaladja az ezzel járó szükségszerű pontatlanságokat. Megfelelő indoklás esetén viszont a Bizottságnak lehetősége van arra, hogy más transzferár-meghatározási módszert alkalmazzon a kérdéses intézkedés részét képező ügylet vagy ügyletek árszintjének vizsgálata céljából, mint az érintett tagállam. Itt érdemes még megemlíteni, hogy a Törvényszék foglalkozott a bizonyítási teher problematikájával is. E tekintetben leszögezte, hogy a transzferárak meghatározásával kapcsolatos módszertani hiba megállapítása önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy a vitatott adóintézkedés a kedvezményezett számára előnyt biztosított volna. A Bizottságnak azt is bizonyítania kell,

⁸⁰⁰ T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 218-220. pont.

⁸⁰¹ T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 206-207. pont.

⁸⁰² T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 170., 176. pontok.

⁸⁰³ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 180-187. pont.

hogy az említett módszertani hibák a kedvezményezett által viselt adóteher csökkenéséhez vezettek, ahhoz képest, amelyet az adóintézkedések hiányában az általános adózási szabályok szerint viselt volna.⁸⁰⁴ Végezetül az az állítólagos vád, hogy a Bizottság a nyitóhatározataiban az OECD Transzferár-irányelvek alapján végezte el a kérdéses adóintézkedés értékelését, nem állja meg a helyét, mivel a határozatokból ez nem tűnik ki: csak iránymutatásnak tekinti ezeket a dokumentumokat, amely gyakorlat nem tér el a záró határozatokban alkalmazottól. Ráadásul a Bizottság már az eljárások e szakaszában is kijelentette, hogy az EUMSZ 107. cikke alapján folytatott vizsgálat része a szokásos piaci ár elve.⁸⁰⁵ A Bizottság ennek ellenére támaszkodhat az OECD Transzfer-irányelvekre a vizsgálatai során, noha formálisan nem kötelezik őt.⁸⁰⁶ Mindazonáltal – ahogy azt az Amazon ügyben részletezte⁸⁰⁷ – nem használhatja fel az adott feltételes adómegállapítás kibocsátása után elfogadott OECD Transzfer-irányelv változatokat az elemzésében, kivéve, ha azok – érdemi kiegészítéseket nem tartalmazva – pusztán apróbb pontosítást jelentenek a korábbi szabályozáshoz képest.

A Törvényszék tehát a számos kritika ellenére lényegében véve jóváhagyta a Bizottság szokásos piaci ár elvével kapcsolatos értelmezését, mindössze néhány esetben szabott gátat a bizottsági törekvéseknek. Így többek között érdemben nem foglalkozott azzal, hogy itt – ahogy azt számos szakértő korábban kiemelte – tulajdonképpen új irányvonatról van szó, melynek esetjogi megalapozása erősen kérdéses, sőt engedélyezte, hogy a Bizottság a vizsgálatai során továbbra is felhasználja az OECD Transzferár-irányelveket, félresöpörve az ezzel kapcsolatban felvetett jogbizonytalansági tényezőket. Továbbá azt sem követelte meg, hogy a szokásos piaci ár elve legalább formálisan be legyen építve az adott tagállam jogrendjébe. Ezen a szinten az álcázott adóharmonizáció kérdése már nem merült fel, mivel – ahogy azt korábban részleteztük – azt a Törvényszék a bírósági ítéletek első felében általános jelleggel elutasította. A bizottsági szokásos piaci ár elfogadása azt jelenti, hogy a tagállami autonómia jelentősen csökkeni fog a közvetlen adózás területén, a transzferárazást egyre inkább az uniós jog fogja meghatározni. Néhány megkötést viszont tett a Törvényszék a Bizottság felé:

⁸⁰⁴ T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 319. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 123. pont; T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 201. pont.

⁸⁰⁵ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 164-169. pont.

⁸⁰⁶ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 147. pont; T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669] 155. pont.

⁸⁰⁷ T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 146-155. pont.

- a tagállami adójogi szabályozástól tette függővé a szokásos piac ár elvének alkalmazását a társaságon belüli fióktelepek vonatkozásában,
- a transzferármeghatározási módszer tekintetében nem követelhet meg pontos eredményt a tagállamtól,
- a módszertani hiba pusztá megállapítása nem elegendő az előny bizonyításához,
- nem használhatja fel korlátlanul az adott feltételes adómegállapítás kibocsátása után elfogadott OECD Transzfer-irányelv változatokat a vizsgálataiban.

Ezek azonban inkább apróbb megkötéseknek tűnnek, melyekhez a Bizottság fokozatosan alkalmazkodni tud, anélkül, hogy az irányvonalán érdemben változtatnia kellene. A Törvényszék érvelése – hasonlóan a referenciarendszer kérdéséhez – szintén jó lehetőséget kínál arra a tagállamoknak, hogy ellenérvekkel éljenek. E tekintetben a tagállamok többek között hivatkozhatnak arra, hogy a bizottsági szokásos piaci ár alapjául szolgáló Belgium és Forum 187 ASBL ügyben⁸⁰⁸ a Bíróság nem mondta ki egyértelműen, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikkéből levezethető, sőt az előzménynek tekinthető bizottsági határozatban⁸⁰⁹ is – ahogy a mostani ügyek nyitó döntéseiben is – az OECD Transzferár-irányelvek mentén folytatta le a vizsgálatait. Továbbá azt is felhozhatják, hogy az OECD Transzferár-irányelvek alkalmazásával a Bizottság ugyan soft law jellegű dokumentumot kényszerített a tagállamokra, viszont ez mégis egyfajta kiszámíthatóságot jelentett, ezzel szemben a Bizottság a szokásos piaci ár saját értelmezésének kialakításával a jogbiztonságot veszélyezteti: az állami támogatások joga és az OECD Transzferár-irányelvek – ahogy korábban említettük – más alapokon nyugszanak. A megoldást az jelentené, ha a Bizottság – a közvetlen adók területén meglévő autonómiát tiszteletben tartva – a tagállami jogból indulna ki és csak akkor alkalmazná a vizsgálataiban az OECD Transzferár-irányelveket, ha az adott tagállam már implementálta azokat a jogrendjébe. Végezetül az általános jogelvek megsértése mentén is megtámadható a törvényszéki érvelés.⁸¹⁰

Habár a tagállamok közvetlenül sikertelenül érvelték a bizottsági szokásos piaci árral szemben, vannak még olyan hivatkozási alapok (belső piaci szabályok, általános jogelvek), amelyek közvetetten érintik ezt a kérdést és figyelembevéve a szakértői véleményeket, a Bizottság nem érezhette magát teljes biztonságban a Törvényszék előtt folyó eljárásokban. A tagállamok és multinacionális vállalatok a folyó ügyek vonatkozásában elsősorban az

⁸⁰⁸ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

⁸⁰⁹ 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o.

⁸¹⁰ Erre a kérdésre azonban nem itt, hanem a tagállamoknak az általános jogelvek megsértésére alapozott érveinek törvényszéki értékelésekor fogunk kitérni.

általános jogelvek sérelmében reménykedhettek,⁸¹¹ mellyel a visszafizetési kötelezettség végrehajtását lehet megakadályozni. E tekintetben viszont egyre nehezebb helyzetben voltak, mivel a Törvényszék nem minősítette új irányvonalnak a Bizottság mostani gyakorlatát.

Mielőtt azonban ezt részletesen is megvizsgálánk, ki kell térnünk még egy kérdésre. Korábban többször is említettük, hogy az előny és a szelektivitás együttes vizsgálatán alapuló a bizottsági gyakorlatot sokan (tagállamok, multinacionális vállalatok és szakértők) kritizálták, valamint a Törvényszék előtti eljárásokban is főként az előny és a szelektivitás kérdése került górcső alá. Ennek ellenére néhány ügyben olyan érvek is előkerültek, amelyek nem csak az imént említett előny-szelektivitás mentén bírálták a Bizottságot, hanem a többi állami támogatási fogalmi elemen keresztül próbálták azt megtenni. Az Engie ügyben például az állami eredet tényét vonták kétségbe. Tekintettel arra, hogy ez a feltétel két kumulatív elemből (államnak való betudhatóság és állami forrás) áll, elegendő, ha az egyik kapcsán sikerül meggyőzni a Törvényszéket és akkor már nem állapítható meg a tiltott állami támogatás léte. Az államnak való betudhatóság vonatkozásában az Engie ügy érvelt, hogy itt ez nem valósul meg, mivel a feltételes adómegállapítások fakultatívak és a luxemburgi jognak az adott helyzetre való alkalmazását jelentik. Emellett vitatta, hogy a hatóságok részt vettek volna az intézkedés meghozatalában, továbbá a Bizottság azt sem bizonyította, hogy a hatóságok gyakorlata összehasonlítható esetekben eltérő lett volna. Az állami forrás kapcsán pedig kijelentette, hogy erről sem lehet szó, mivel az intézkedések nem eredményezik az általában fizetendő adó összegének csökkenését. A Törvényszék ezzel szemben rávilágított arra, hogy a kérdéses feltételes adómegállapítások esetében az állami eredet tényét nem lehet kétségbe vonni. Egyrészt a luxemburgi hatóságok adták ki, másrészt nem szükséges minden esetben az állami átruházás megtörténtét bizonyítani, továbbá hiába nincs szó szigorúan véve szubvencióról, olyan intézkedésekről beszélhetünk, amelyek az említett multinacionális vállalatok költségvetésének általános terheit enyhítik. Utóbbi tekintetében elegendő arra utalni, hogy a luxemburgi adóhatóság lehetővé tette, hogy az érintett holdingtársaságokat bizonyos részesedésekből származó jövedelmeik után ne adóztassák meg.⁸¹² A Törvényszék érvelése kapcsán azt mondhatjuk, hogy az Engie a Stardust Marine ügyben lefektetett

⁸¹¹ A belső piaci szabályok megsértése reálisan hosszabb távon merülhet fel, ha egy tagállam a bizottsági szokásos piaci árat alkalmazza a jogrendjében az OECD Transzferár-irányelvek helyett és azt például a letelepedés szabadságára hivatkozva megtámadják a Bíróság előtt. Viszont ez a dilemma lényegében véve már előtte megoldódott, mivel a Fiat ügy kapcsán a Bíróságnak állást kellett foglalnia a bizottsági szokásos piaci ár kérdésében. A fejezet végén éppen ezért erre a kérdésre mindenképp ki fogunk még térni.

⁸¹² T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 212-223. pont.

doktrínát⁸¹³ felhasználva (ti. az államnak való betudhatóságot nem lehet pusztán azon körülményből következtetni, hogy az említett intézkedést hatóság hozta) gyenge kísérletet tett arra, hogy a hatóságokat pusztán jogalkalmazóként feltüntetve cáfolja a betudhatóságot. Ezzel szemben a tagállami hatóságok – a multinacionális vállalatok kérvényét követően – egyértelműen részt vettek az intézkedés meghozatalában: ők bírálták el a kérvényt, majd bocsátották ki a feltételes adómegállapításokat, amelynek során lehetőség nyílt az érintett vállalat kapcsán a kedvező adóügyi elbánásra. Az Engie az állami források kapcsán szintén gyenge érvet hozott fel, hiszen a Bíróság már a De Gezamenlijke ügyben⁸¹⁴ hangsúlyozta, hogy az állami támogatás fogalma alatt nemcsak a direkt támogatások (szubvenciók) értendők, hanem azok az intézkedések is, amelyek csökkentik a vállalkozások azon költségeit, amelyek normál esetben a saját költségvetésüket terhelné. Az érintett feltételes adómegállapítások pedig ennek a feltételnek eleget tesznek, mivel a kérdéses vállalkozások számára részleges adómentességet biztosítottak.

A brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben az Egyesült Királyság vitatta, hogy a kérdéses intézkedések érintenék a tagállamok közötti kereskedelmet, mivel szerinte a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban forgó mentességek miatt a multinacionális csoportok ösztönzést kaptak a csoportfinanszírozási funkciók átcsoportosítására. A Törvényszék viszont elutasította ezt az érvet és megjegyezte, hogy a Bizottságnak nem a tényleges hatást kell bizonyítania, hanem csak azt, hogy az adott intézkedés képes ilyen hatást gyakorolni. Ez utóbbi feltétel pedig teljesül, mivel az említett mentességek alkalmasak voltak arra, hogy az érintett vállalatok helyzetét erősítsék a más tagállambeli versenytársaikkal szemben. Ennek alátámasztására a Törvényszék arra hivatkozott, hogy az intézkedések befolyásolhatják az Európai Unióban letelepedett multinacionális csoportokon belüli tőke és a tevékenységek átcsoportosítására vonatkozó döntéseket.⁸¹⁵ A Törvényszék érveléséből látszik, hogy itt nem volt nehéz dolga, hiszen a tagállamoknak a kereskedelemre gyakorolt hatást igen nehéz vitatniuk, mivel az főszabály szerint valamennyi támogatás esetében feltételezett és a tényleges hatás helyett elegendő azt bizonyítani, ha a kérdéses intézkedés hatást képes gyakorolni a tagállamok közötti kereskedelemre.⁸¹⁶ Szintén a Törvényszék érvelését támasztja alá, hogy az adómentességek

⁸¹³ C-482/99. sz. ügy Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:294] 51-52. pont.

⁸¹⁴ C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2] 19. pont.

⁸¹⁵ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 204-209. pont.

⁸¹⁶ C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151] 46. pont.

vonatkozásában, ha az érintett ágazat a versenynek kitett és a tagállamok közötti kereskedelem tárgyát képező piac, ahol a kérdéses vállalkozás versenyhelyzetben van más vállalkozásokkal, akkor az adómentességek érinthetik a tagállamok közötti kereskedelmet.⁸¹⁷

A multinacionális csoportok tekintetében ez a feltétel teljesül, hiszen számos tagállamban folytathatják a tevékenységüket. Végezetül a tagállam arra sem hivatkozhatott, hogy az indokolási kötelezettségének a Bizottság nem tett eleget. A bírói gyakorlat szerint, ha a támogatás nyújtásának körülményeiből kitűnik, hogy a támogatás jellege érinti a tagállamok közötti kereskedelmet, a Bizottság köteles ezeket a körülményeket legalább a határozatának indokolásában megemlíteni, különös tekintettel az érintett piacra vonatkozó alapvető információkra, az érintett vállalkozás helyére azon a piacon, valamint a tagállamok közötti kereskedelem jellegére.⁸¹⁸ Ebből kifolyólag a Bizottságnak nem szükséges minden esetben részletes vizsgálatot lefolytatnia.⁸¹⁹ Jelen ügyben a Bizottság ennek eleget tett, hiszen egyrészt korábban már azonosította az előny meglétét, amely alkalmas arra, hogy kedvezményezettek versenyhelyzetét erősítse. Másrészt pedig világos és egyértelmű módon tüntette fel azon okokat,⁸²⁰ amelyek alapján a tagállamok közötti kereskedelmet megállapította.⁸²¹ Összességében véve tehát a Törvényszék – követve az esetjog alapján kialakult gyakorlatot – helyesen döntött, amikor a Bizottságnak adott igazat.

A Fiat ügyben a tagállam (Luxemburg) és a multinacionális vállalat egyaránt azt állította, hogy a Bizottság nem bizonyította a tényleges vagy potenciális versenytorzulást. Arra hivatkoztak, hogy:

- a feltételes adómegállapítás versenyre gyakorolt hatásával kapcsolatos elemzés gyakorlatilag elmaradt,
- egy adott intézkedést nem céljai, hanem a hatásai szerint kell értékelni,

⁸¹⁷ C-522/13. sz. ügy Ministerio de Defensa és Navantia SA kontra Concello de Ferrol [ECLI:EU:C:2014:2262] 51-54. pont.

⁸¹⁸ T-171/02. sz. ügy Regione autonoma della Sardegna kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2005:219] 74. pont., C-296/82. és 318/82. sz. egyesített ügyek Holland Királyság és Leeuwarder Papierwarenfabriek BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1985:113] 24. pont.

⁸¹⁹ C-480/09 P. sz. ügy AceaElectrabel Produzione SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2010:787] 102. pont.

⁸²⁰ A kérdéses határozatban a Bizottság megállapította, hogy „*egyrészt az egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoportok külföldről az Egyesült Királyságba helyezhetik át a (jelentős személyi funkciókat nagymértékben felölelő) csoportfinanszírozási funkciókat, hogy élvezzék a csoportfinanszírozási mentesség által kínált csökkentett adómérték előnyeit. Másrészt pedig az Egyesült Királyságban csoportfinanszírozási tevékenységet végző külföldi multinacionális csoportokat arra ösztönözheti a mentesség, hogy egyesült királyságbeli központtal rendelkező multinacionális csoporttá alakuljanak át központi holdingtársaságuk Egyesült Királyságba történő áthelyezésével, hogy növeljék a csoportfinanszírozási mentességből származó előnyöket*”. Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1—39. o. 88. pont.

⁸²¹ C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151] 46-48. pont.

- elmaradt annak bizonyítása is, hogy egy normál körülmények között megfizetendő adó tartozás alóli mentesítés megerősítené-e a vállalat pénzügyi helyzetét,
- a multinacionális csoport pénzügyi helyzetére történő általános hivatkozás még a potenciális hatást sem bizonyítja,
- a Fiat nem szolgáltat árukat, illetve nyújt szolgáltatásokat harmadik személyek számára, így nem rendelkezik versenyképességgel olyan piacon, ahol a verseny torzulhatna,
- végezetül az csak egy pusztán feltevés, hogy a feltételes adó megállapításnak köszönhetően a Fiat kevesebb társasági adót fizetett, mint egy független vállalat.

A Törvényszék – ellentétben az előbbi ügyekkel – részletesen foglalkozott a felvetett kritikákkal. Először is hangsúlyozta, hogy a Bizottság eleget tett az indokolási kötelezettségének és helyesen következtetett arra, hogy a szóban forgó intézkedés alkalmas volt a piaci verseny torzítására. Hiszen az intézkedés következtében a Fiat olyan költségek alól mentesült, amelyeket normál körülmények esetén viselnie kellett volna és amellyel más versenytársak nem élhettek, javítva ezzel az egész vállalatcsoport pénzügyi helyzetét. Az ítélezési gyakorlatra támaszkodó cáfolatokkal kapcsolatban a Törvényszék megjegyezte, hogy a Bizottság eleget tett az indokolási kötelezettségének és a hivatkozott jogeset tényállása eltér a jelen ügytől, a vizsgálat során kellően részletes elemzést végzett, valamint a kérdéses intézkedést a hatása alapján értékelte és állapította meg a verseny torzulását. Kiemelte, hogy a Bizottság joggal feltételezte, hogy a független vállalatokhoz képest a Fiat kevesebb adót fizet, mivel az adóelőnyben részesült. Ellentétben a versenyképesség hiányára alapozott ellenérvvel, a Fiat az alacsonyabb adóteher következtében olcsóbban tudott vállalkozásfinanszírozási szolgáltatásokat és finanszírozást nyújtani a vállalatcsoportához tartozó európai székhelyű társaságoknak, torzítva ezzel a versenyt. Végezetül szemben a Wam ítéletben⁸²² foglaltakkal, jelen ügyben működési támogatásról van szó, amely főszabály szerint versenytorzító hatású és a Fiat nem kérdőjelezte meg azt az ítélezési gyakorlatot, amelyre a Bizottság a jelen ügyben hivatkozott.⁸²³ A jelen ügyben jól látható, hogy az érintett felek számos ellenérvet hoztak fel a Bizottság érvelésével szemben, különösen az a figyelemreméltó, hogy az ítélezési gyakorlaton keresztül is (adott intézkedés hatás szerinti értékelés követelménye) cáfolni kívánták a Bizottságot. Ugyanakkor – az esetjog tükrében – igencsak vitathatónak tűnik az az állítás, hogy egy, a vállalatot alapesetben terhelő, adó tartozás alóli mentesítés potenciálisan

⁸²² C-494/06 P. sz. ügy Bizottság kontra Olasz Köztársaság és Wam SpA [EU:C:2009:272].

⁸²³ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 368-398. pont.

nem gyakorol kedvező hatást annak pénzügyi helyzetére.⁸²⁴ A tényleges vagy potenciális versenytorzulás bizonyítása kapcsán érdemes visszautalni a tagállamok közötti kereskedelem vonatkozásában elmondottakra, amelynek alapján itt a tényleges torzítás helyett elegendő annak csak a potenciális lehetősége.⁸²⁵ Ráadásul annak sincs jelentősége, hogy a versenytorzítás mértéke jelentős vagy csekély.⁸²⁶ A versenytorzulás vonatkozásában lefolytatandó vizsgálat mélysége tekintetében a bírói gyakorlat nem követeli meg a részletes elemzést.⁸²⁷ Ebből kifolyólag a Bizottság indokolási kötelezettségének a jelen ügyben eleget tett azzal, amikor rámutatott arra, hogy a feltételes adómegállapítás következtében a Fiat kedvezőbb versenyhelyzetbe került a vetélytársainál, mivel egy olyan adófizetési kötelezettség alól mentesült, amelyet a riválisainak meg kellett fizetniük.⁸²⁸ Összességében véve tehát a Törvényszék – követve az esetjog alapján kialakult gyakorlatot – helyesen döntött, amikor – az érintettek számos ellenérve ellenére – a Bizottságnak adott igazat.

A fentiek alapján tehát újfent megerősítést nyert, hogy az adóintézkedések vonatkozásában az előny és a szelektivitás feltétele számít döntő kritériumnak, hiszen nagyon könnyen meg lehet állapítani a többi feltétel teljesülését, amely rendkívül nehéz helyzetbe sodorja a tagállamokat. A jelen ügyekben hiába hoztak fel a tagállamok és a multinacionális vállalatok számos ellenérvet, azokat a Törvényszék többnyire gyorsan megcáfolta és csak a verseny torzítása esetében kényszerült részletesebb indokolásra (bár itt az is közrejátszott, hogy az érintett felek rengeteg ellenérvet fogalmaztak meg). Éppen ezért célszerűbb, ha a tagállamok és a multinacionális vállalatok a szelektív előny megállapítása után elsősorban az általános jogelvek megsértésének bizonyítására fókuszálnak, megakadályozva ezzel a tiltott állami támogatás visszafizettetésének elrendelését.

A tagállamok – és a multinacionális vállalatok – kezében az általános jogelvekre történő hivatkozás a végső eszközt jelenti a megtámadott uniós jogi aktussal szemben. Az állami támogatások joga esetében ez úgy értelmezendő, hogy ha az adott támogatás visszafizettetése

⁸²⁴ T-298/97., T-312/97., T-313/97., T-315/97., T-600/97-T-607/97, T-1/98., T-3/98-T-6/98 és T-23/98. sz. egyesített ügyek Alzetta Mauro és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:151] 141-147. pont.

⁸²⁵ C-71/09 P., C-73/09 P. és C-76/09 P. sz. egyesített ügyek Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:368] 134. pont.

⁸²⁶ C-280/00. sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415] 81. pont.

⁸²⁷ „[...] a Bizottság nem köteles az érintett piac aktuális viszonyait, a kedvezményezett vállalkozások piaci részesedéseit, a versengő vállalkozások piaci helyzetét és a kérdéses szolgáltatások tagállamok közötti áramlását gazdasági vizsgálat alá vetni, feltéve, hogy bemutatta, a kérdéses támogatás torzította a versenyt és érintette a tagállamok közötti kereskedelmet”. Ezzel kapcsolatban lásd: C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209] 9-12. pont., T-214/95. sz. ügy Het Vlaamse Gewest kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1998:77] 67. pont., T-55/99. sz. ügy Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223] 102. pont.

⁸²⁸ 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o. 189. pont.

ellentétes lenne az általános jogelvekkel, akkor az nem rendelhető el. A bizottsági szakaszban szinte kivétel nélkül éltek a tagállamok ezzel az eszközzel, rendszerint a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvének megsértésére utalva, érveiket viszont a Bizottság rendre elutasította. Ennek ellenére a tagállamok előzetesen joggal reménykedhettek abban, hogy az uniós bíróságok nekik adnak majd igazat. A Bizottság által felhozott belga koordinációs központok ügyében született ítélet⁸²⁹ ugyanis nem foglalt egyértelműen állást egy uniós jogi szokásos piaci ár létezése mellett. Ráadásul a Bizottság korábbi gyakorlata is tartózkodott attól, hogy az EUMSZ 107. cikkéből vezesse le a szokásos piaci ár elvét, amelyet jól mutat, hogy a jelen ügyek nyitóhatározataiban még az OECD Transzfer-irányelvek alapján folytatta le a vizsgálatait. Ezen az állásponton volt a szakértők jelentős része is, akik szintén úgy értékelték, hogy itt új bizottsági irányvonalról van szó. A Törvényszék viszont – bizonyos megkötésekkel – elfogadta a szokásos piac ár elvével kapcsolatos bizottsági érvelést és elutasította az állítólagos új irányvonallal kapcsolatos vádakot, amelynek következtében a tagállamok nagyon nehéz helyzetbe kerültek: egyre inkább nőtt annak az esélye, hogy végül az általános jogelvek megsértésére hivatkozva sem tudják megakadályozni a visszafizetési kötelezettség végrehajtását. Ennek valószínűségét erősítette az a tény is, hogy – ahogy korábban láthattuk – azon szakértők körében, akik szerint a Bizottság nem tért el a korábbi gyakorlatától, ott csak kevesen foglaltak állást az általános jogelvek megsértése mellett.

Hasonlóan a bizottsági szakaszhoz, a tagállamok – és a multinacionális vállalatok – szintén sokszor éltek ezzel az eszközzel a Törvényszék előtt folyó eljárásokban is: a hét ügy közül ötben hozták fel ezt a jogalapot.⁸³⁰ Azonban mindössze két esetben kellett a Törvényszéknek az általános jogelvek kérdésével ténylegesen is foglalkoznia, köszönhetően annak, hogy a Bizottság a többi ügyben nem tudta igazolni a szelektív előny teljesülését,⁸³¹ illetve – a Belga többletnyereségadó ügyben – a támogatási program fennállását és így ezek az ügyek nem

⁸²⁹ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

⁸³⁰ T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 98. pont; T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 129-130. pont; T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 57. pont; T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 96. pont; T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252] 109-110. pont.

⁸³¹ Ahogy azt korábban jeleztük, az egyes ügyek részletes elemzése helyett arra helyeztük a hangsúlyt, hogy a törvényszéki eljárások során azokat a közös vizsgálati szempontokat tekintjük át újra, amelyeket még a bizottsági szakaszban a szakértők és a tagállamok a leginkább bíráltak. Éppen ezért eltekintettünk attól, hogy a Törvényszéknek az egyes ügyekben a szelektív előny teljesülésével kapcsolatban lefolytatott konkrét értékeléseit alaposabban megvizsgáljuk.

jutottak el eddig a fázisig. A Fiat ügyben⁸³² Luxemburg úgy érvelt, hogy a Bizottság megsértette a jogbiztonság elvét és a védelemhez való jogot, amikor elrendelte a kérdéses támogatás visszatéríttetését. Előbbi kapcsán Luxemburg (és a támogatóként az ügyben fellépő Írország) az alábbi érveket hozta fel:

- az EUMSZ 107. cikk pusztán alkalmazása a szóban forgó feltételes adómegállapítási határozatra,
- a transzferárak meghatározásával kapcsolatban a Bizottság irreális szintű pontosságot követelt meg és elemzési kerete nem volt előrelátható,
- a feltételes adómegállapítási határozatokkal kapcsolatos gyakorlata megfelelt a vállalkozások adóztatására vonatkozó magatartási kódexnek és az OECD irányelveknek,
- súlyos gazdasági kockázatok és az érdekelt felek jóhiszeműsége fennállása miatt a jogbiztonság elve a bizottsági határozat visszaható hatályának korlátozását követeli meg,
- a Bizottság nem jelölte meg pontosan a visszatérítendő támogatás összegét.

A Törvényszék a megfogalmazott érvek kapcsán leszögezte, hogy az EUMSZ 107. cikke alapján a tiltott állami támogatás fennállásának feltételei egyértelműek és pontosak. A tiltott állami támogatás szempontjából nincs jelentősége az intézkedés formájának vagy az alkalmazott szabályozási technikának. Ebből következően, ha egy feltételes adómegállapítás esetében ezek a feltételek megállapíthatók, akkor el kell rendelni a visszatéríttetését. A Bizottság korábbi gyakorlata sem enged arra következtetni, hogy a feltételes adómegállapítások mentesülnének az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alól, ráadásul Luxemburg sem vitatja, hogy a Bizottság alkalmazta a szokásos piaci ár elvét a támogatások visszatéríttetésének elrendelésére. Elismerte, hogy a tagállamokat a transzferárak meghatározása során mérlegelési mozgástér illeti meg és a Bizottság csak akkor állapíthatja meg a tiltott állami támogatás fennállását, ha olyan hibákat tár fel, amelyek révén a transzferárak nem felelnek meg a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének. Jelen ügyben Luxemburg az utóbbi feltételnek nem tett eleget, ezért nem állíthatja azt, hogy a Bizottság a vizsgálat során irreálisan pontos eredményt követelt volna meg vagy elemzési kerete nem volt előrelátható. Tekintettel arra a tényre, hogy az állami támogatási szempontú vizsgálatok az EUMSZ 107. cikke alapján folynak, nem lehet azzal érvelni, hogy a tagállami gyakorlat megfelel a magatartási kódexnek vagy az OECD Transzfer-irányelveknek. Egy

⁸³² T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670] 400-430. pont.

adott támogatás visszatéríttetésének elrendelése nem minősül a jogi aktus visszaható hatályú alkalmazásának, mivel ennek célja a jogellenesség megszüntetése és a korábbi helyzet visszaállítása. A súlyos gazdasági kockázatok esetleges fennállása sem zárja ki a visszatéríttetés elrendelését, ráadásul jelen esetben ez a kockázat nem létezik: az érintett összegek annak állami kiadásaira vannak rendelve és nincs szó a feltételes adómegállapítás intézményének megkérdőjelezéséről. Végezetül a Bizottság elegendő információt szolgáltatott ahhoz, hogy Luxemburg megbecsülhesse a visszatérítendő támogatás összegét.

A védelemhez való jog megsértése vonatkozásában Luxemburg arra hivatkozott, hogy a támogatás számszerűsítése lehetőségének hiányában nem lehet eleget tenni a visszafizetési kötelezettségnek. Ennek háttérében az áll, hogy mind az OECD, mind a Bizottság szerint nincs egy helyes transzferár, hanem csak a helyes árak széles tartománya és nincs valós mozgástér arra, hogy eltérjen a bizottsági határozatban javasolt módszertől. A Törvényszék ezt az érvet is elvetette és megjegyezte, hogy az ítélezési gyakorlat szerint az is elegendő, ha a Bizottság megfelelő információt szolgáltat ahhoz, hogy a tagállam maga számítsa ki a visszatérítendő összeget. E tekintetben pedig árulkodó, hogy Luxemburg nem hivatkozott ezen információk hiányára. Mindkét érvcsoportot tehát el kell utasítani, mivel a visszatéríttetés elrendelése nem sérti az uniós jog általános elveit.

Az Engie ügyben⁸³³ Luxemburg és a multinacionális vállalat egyaránt azt állította, hogy a visszafizetetés elrendelése sértene a jogbiztonság és a jogos bizalom védelme elvét, mivel:

- a Bizottság új irányvonala – amely következik a feltételes adómegállapítások szelektivitásának általános társasági adórendszeren alapuló referenciarendszer céljára tekintettel történő vizsgálatából, valamint a joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezés alkalmazásának mellőzéséből – nem volt előrelátható,
- a Bizottság burkolt adóharmonizációt hajtott végre.

A fentiekhez az érintett felek még hozzátesszik, hogy az adóintézkedések vonatkozásában a bizottsági gyakorlatban akad a visszafizetési kötelezettség mérséklésére példa, ha a vizsgálatok bonyolultsága veszélyeztette a jogbiztonságot. A Törvényszék ezzel szemben arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság nem sértette meg a jogbiztonság elvét, mivel megközelítésében nincs semmi újszerű: a kérdéses feltételes adómegállapítások szelektivitásának bizonyítása az állandó ítélezési gyakorlaton nyugszik. Ebből adódóan hasonló a helyzet a jogos bizalom védelme elvének esetében is, ugyanis a Bizottság magatartásával az érintettekben nem keltett megalapozott várakozásokat a tekintetben, hogy

⁸³³ T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 489-509. pont.

az említett feltételes adómegállapításokat az állami támogatásokra vonatkozó szabályok betartásával nyújtották. Mindkét érvcsoportot tehát el kell utasítani, mivel a visszatéríttetés elrendelése nem sérti az uniós jog általános elveit.

A Törvényszék tehát az általános jogelvek sérelmét végül nem állapította meg és mindkét ügyben elrendelte a támogatások visszafizettetését. Habár korábban azt mondtuk, hogy a tagállamok – a szakértők állásfoglalásai miatt is – joggal bízhattak abban, hogy a Törvényszék nekik ad igazat, nem volt teljesen váratlan ennek ellenkezője. Hiszen azáltal, hogy a Törvényszék a bizottsági szokásos piaci ár alkalmazását nem minősítette új irányvonalnak, egy jelentős ellenérvvel lett kevesebb. A tagállamok az általános jogelvek sérelme kapcsán a bizottsági szakaszhoz képest nagyon hasonló jogalapokat vetettek fel, a Törvényszék pedig szinte ugyanazzal az érveléssel utasította el ezeket, mint korábban a Bizottság. Többek között kimondta, hogy:

- a feltételes adómegállapítások, a többi adóintézkedéshez hasonlóan, állami támogatási szempontú vizsgálatok alá vonhatók, melyek az EUMSZ 107. cikke alapján zajlanak, az OECD Transzferár-irányelvek csak iránymutatásul szolgálnak a Bizottság számára,
- önmagában az utóbbira hivatkozva nem lehet igazolni a tagállami gyakorlatot (bár a Bizottság korábban jelezte, hogy ha egy feltételes adómegállapítás megfelel ezeknek az elveknek, akkor valószínűleg nem állapít meg tiltott állami támogatást),
- ez viszont nem jelenti azt, hogy a jogintézményt megkérdőjeleznék,
- a tagállamok a transzferárak meghatározása során mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, de ezeknek eleget kell tenniük a piaci alapú eredmény megbízható megközelítése követelményének,
- a súlyos gazdasági kockázatok esetleges fennállása sem zárja ki a visszatéríttetés elrendelését,
- egy adott támogatás visszatéríttetésének elrendelése nem minősül a jogi aktus visszaható hatályú alkalmazásának,
- a Bizottságnak nem kell számszerűsítene a visszatérítendő támogatás összegét, elegendő, ha olyan információkat szolgáltat, amelyekből a tagállam megbecsülheti a kérdéses összeget.

A fentiekből arra következtethetünk, hogy a Törvényszék lényegében véve egyetért a Bizottság gondolatmenetével, mivel lépésről lépésre elfogadja az érvelését a legfontosabb kérdésekben (referenciarendszer, szokásos piaci ár elve, szelektív előny), amelyen nem változtat az a tény, hogy néhány metodológiai kérdésben kritizálta (pl: pontos eredmény

megkövetelése a transzferárak meghatározása során, módszertani hibák megítélésének kérdése). A Törvényszék érvelése azonban az általános jogelvek vonatkozásában sem meggyőző. Habár az valóban nem vitatható, hogy a feltételes adómegállapítások – a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiája ellenére – az állami támogatási szempontú vizsgálatok tárgyai lehetnek, az azonban aggályos, hogy a Törvényszék jóváhagyta a bizonytalan jogi alapokon nyugvó bizottsági szokásos piaci árat, teret engedve ezzel a jogbizonytalanságnak. Hiszen inentől kezdve, ha a tagállamok az OECD standardokat követik, akkor a Bizottság esetlegesen tiltott állami támogatást állapíthat meg, míg, ha a bizottsági szokásos piaci árat alkalmazzák, akkor a belső piac szabályait sérthetik meg. Ezzel tulajdonképpen a Törvényszék – érvelésével ellentétben – indirekten aláássa a feltételes adómegállapítások jogintézményét is, mivel a multinacionális vállalatok abban a hiszemben nyújtották be annak idején a kérelmeiket a tagállami adóhatóságokhoz, hogy ez a lépés erősíti a jogbiztonságot és a kiszámíthatóságot. A korábbi bizottsági határozatok alapján kialakult gyakorlatra pedig mind a tagállamok, mind a multinacionális vállalatok építhettek. Nem igaz az a törvényszéki állítás, hogy a Bizottság irányvonala változatlan: az OECD Transzferár-irányelvek alkalmazását felváltotta az EUMSZ 107. cikkéből származtatott bizottsági szokásos piaci ár. Ez a változás pedig hirtelen, a jelen ügyek nyitó döntései után következett be, amelyre az érintettek nem számíthattak. A Bizottság ebben a helyzetben – ahogy azt korábban részleteztük – követhette volna azt a korábbi gyakorlatát, hogy – mivel a megelőző bizottsági határozatok alapján kialakult gyakorlat és paradox módon a Bizottság által előszeretettel hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben született ítélet jogos elvárást keltett az érintettekben – nem rendel el visszafizetést vagy lefolytatja a Racke-tesztet és annak fényében dönt a visszafizetés kérdéséről. A Törvényszék azonban lényegében véve magáévá téve a bizottsági felfogást, ezeket a kérdéseket érdemben meg sem vizsgálta. Noha a visszatérítés elrendelése önmagában véve nem eredményez súlyos gazdasági kockázatot, a feltételes adómegállapítások jogintézményének indirekt aláásása viszont hosszú távon járhat negatív gazdasági következménnyel, mivel a jogintézmény egyik célja éppen a beruházások elősegítése.⁸³⁴ e A törvényszéki ítéletek fényében tehát úgy tűnt, hogy azoknak a szakértőknek lesz igazuk, akik szerint a Bizottság gyakorlata illeszkedik a Bíróság esetjogához, illetve az állami támogatások ellenőrzése természeténél fogva visszamenőleges hatályú. Amennyiben a Bíróság is hasonlóképpen dönt ezekben az ügyekben, akkor a tagállamoknak jelentősen csökkenni fog a mozgásterük a közvetlen adók területén, annak

⁸³⁴ HRUSHKO i. m. 352-355.

ellenére, hogy ezen a területen hivatalosan továbbra is a tagállami szuverenitás elve érvényesül.

Mielőtt foglalkoznánk a szakértői reakciókkal, valamint rátérnénk arra, hogy a Bíróság hogyan döntött ezekben a kiemelt jelentőségű kérdésekben, érdemes röviden kitérni azon egyéb, a törvényszéki eljárások során felmerült kérdésekre, amelyeknek a későbbiekben még fontos szerepük lehet az ügyek végkimenetele szempontjából. E tekintetben az alábbi témákat célszerű áttekintenünk:

- támogatási programnak való minősítés kérdése,
- a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés szelektív alkalmazása tiltott állami támogatáshoz vezet,
- letelepedés szabadsága,
- hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértése.

Mind az Engie,⁸³⁵ mind a Belga többletnyereség adó ügyben⁸³⁶ előkerült a támogatási programnak való minősítés kérdése (a Törvényszék érintőlegesen a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben⁸³⁷ is foglalkozott vele). Érdekesség, hogy míg előbbi esetben az érintettek azt rótták fel a Törvényszék, hogy a Bizottság a szóban forgó feltételes adómegállapítások vonatkozásában nem azonosított támogatási programot, addig utóbbiban éppen a támogatási program megállapítása⁸³⁸ képezte a vita tárgyát. A Belga többletnyereség adó ügyben a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy nem teljesültek a támogatási programnak minősítés klasszikus feltételei, mivel a Bizottság által a program alapjául szolgáló jogi aktusok további végrehajtási intézkedéseket igényeltek (ugyanis több, a program alapját képező lényeges elem nem az azonosított jogi aktusokból, hanem a megvizsgált feltételes adómegállapításokból összeállított mintából következett), a hatóságok érdemi mozgástérrel rendelkeztek a program valamennyi lényeges elemére vonatkozóan (az egyes kérelmek minőségi és mennyiségi értékelését is elvégezték), valamint az azonosított jogi aktusok nem határozták meg általános és elvont módon a támogatási program kedvezményezettjeit (a Bizottság által hivatkozott jogi aktus alapján további végrehajtási intézkedések nélkül nem lehet meghatározni a kedvezményezetteket, mivel az azonosított csoportnál konkrétabb kategóriába tartoznak). Önmagában ez azonban még nem zárja ki a

⁸³⁵ T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 479-488. pont.

⁸³⁶ T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91] 75-136. pont.

⁸³⁷ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 224-229. pont.

⁸³⁸ A támogatási programnak minősítés kérdését a bizottsági határozatok során már elemeztük.

támogatási program fennállását, ha a Bizottság bizonyítani tudja, hogy a feltételes adómegállapításokból összeállított minta szisztematikus megközelítés fennállását igazolja. E tekintetben viszont a Törvényszék többek között megjegyezte, hogy a Bizottság sem a mintát, sem annak reprezentativitását nem indokolta meg érdemben, továbbá a vizsgálatba bevont több feltételes adómegállapítási határozatokból hiányoznak a támogatási program lényeges elemei. Az említett hiányosságok kapcsán pedig nem vehetők figyelembe a Bizottság által a Törvényszék előtt folyó eljárásban a mintára vonatkozóan szolgáltatott kiegészítő információk sem, mivel ezzel – a vitatott határozattól idegen indokokra támaszkodás miatt – a Törvényszék túllépné a felülvizsgálati jogkörének korlátait. Ráadásul a kiegészítő információk szintén arra világítanak rá, hogy a belga hatóságok mérlegelési mozgástérrel rendelkeztek és nem pusztán a jogszabályok technikai alkalmazásáról volt szó (az említett feltételes adómegállapításokban előforduló változatos helyzetekre egyedi válaszokat adtak). Így nem beszélhetünk egy szisztematikus megközelítés fennállásáról, amely feltétele a támogatási programnak minősítésnek. Az Engie ügyben a multinacionális vállalat – éppen a Belga többletnyereségadó ügyre hivatkozva – azt állította, hogy ha a szóban forgó feltételes adómegállapításokra vonatkozó jogszabályokat és a közigazgatási gyakorlatot vesszük, akkor támogatási programot kellett volna a Bizottságnak megállapítania. Az Engie arra hivatkozott, hogy a feltételes adómegállapítások által jóváhagyott finanszírozási struktúrák bármely luxemburgi vállalkozáscsoport számára nyitva álltak és egy adott kategóriába tartozó vállalkozások – a közvetlen ZORA kölcsönt alkalmazó vállalatcsoportok – részesülhettek ugyanabban az adóügyi megítélésben. A Törvényszék viszont elutasította az Engie érveit. Kiemelte, hogy az Engie és a ZORA kölcsönt alkalmazó vállalatcsoportok nem részesültek ugyanolyan adóügyi elbánásban, továbbá önmagában nem zárja ki az egyedi támogatásnak való minősítést az a tény, hogy ha általános rendszert alkalmazó intézkedésről van szó, hiszen a Bizottságnak nem kell előzetesen bizonyítania a rendszer alapjául szolgáló rendelkezések vonatkozásában a támogatási programnak minősülést még ha így is lenne.

Mindkét ügy jól mutatja, hogy az uniós intézmények (Bizottság, bíróságok) széles mozgástérrel rendelkeznek a tekintetben, hogy milyen tagállami adóintézkedéseket minősítenek támogatási programnak. Akár a klasszikus feltételek nem teljesülése esetén is meg lehet állapítani a támogatási program létét egy konkrét ügyben, feltéve, ha a Bizottság az általa összeállított minta segítségével bizonyítani tudja a szisztematikus megközelítés fennállását. A tagállamok viszont nehezen tudják meggyőzni az uniós intézményeket egy támogatási program létéről, még ha általános rendszert alkalmazó intézkedésről is van szó. Ugyanakkor az is látszik, hogy – amint azt korábban említettük – a támogatási program

fogalmi elemeinek értelmezése vonatkozásában hiába támaszkodik erősen az uniós ítélkezési gyakorlat a Bizottság gyakorlatára, ez még messze nem jelent garanciát arra nézve, hogy egy konkrét ügyben az uniós bíróságok nem fogják felülbírálni a Bizottságot, ha érvelését érdemben nem képes alátámasztani.

Szintén az Engie ügyhöz kötődik a következő téma is, melynek során az volt a kérdés, hogy a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés szelektív alkalmazása tiltott állami támogatáshoz vezethet-e.⁸³⁹ Az érintett rendelkezés kimondta, hogy az adókötelezettség nem kerülhető meg vagy csökkenthető a polgári jogi formák és lehetőségek visszaélésszerű felhasználásával és visszaélés esetén az adót úgy kell kivetni, ahogy a gazdasági ügyleteknek, tényeknek és körülményeknek megfelelő jogi struktúra esetén kivetésre kerülne. A Bizottság határozatában kiemelte, hogy az Engie számára kibocsátott feltételes adómegállapítások alapján a ZORA kölcsönre⁸⁴⁰ számított akkréció után a leányvállalatok, közvetítő társaságok vagy érintett holdingtársaságok szintjén nem került sor adóztatásra. Ezzel a Bizottság szerint egyrészt az a probléma, hogy más finanszírozási módok is elérhetőek lettek volna, amelyek nem eredményezték volna a leányvállalatok által generált jövedelmek adó alóli mentesülését, másrészt a jövedelemadóról szóló törvény ide vonatkozó cikke értelmében is legfeljebb csak az adóztatás elhalasztására kerülhetett volna sor, harmadrészt semmilyen adójogi indok sem hozható fel: mindössze a jelentős adómegetakarítás elérése volt a cél. Így ez az intézkedés szelektívnek minősül, mivel főszabály szerint más vállalkozás számára nem volt elérhető. A Törvényszék a kérdést a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés kumulatív feltételein keresztül vizsgálta meg. A felek között nem volt vita a tekintetben, hogy az Engie a szóban forgó adómegállapítás által jóváhagyott magánjogi formákat használt. Ezzel szemben a többi három kritérium esetében komoly vita bontakozott ki, mivel mind az Engie, mind Luxemburg vitatta ezek teljesülését. A Törvényszék az adóteher csökkentésére vonatkozó kritérium kapcsán hangsúlyozta, hogy a konstrukció következtében sem a leányvállalatok (adóköteles jövedelmükből levonhatják a ZORA kölcsönre számított akkréciót), sem a közvetítő társaságok (nem adóznak az akkréció után a holdingtársaságokkal kötött előrefizetett határidős adásvételi szerződés miatt), sem pedig az érintett holdingtársaságok (a részesedésekből származó – amelyek alkalmazásuk alapján gazdasági szempontból megfelelnek a ZORA kölcsönre számított akkréciónak – jövedelmekhez kapcsolódó adómentességben részesülnek) szintjén nem kerül sor adófizetésre, amely ellentétes a

⁸³⁹ T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251] 384-478. pont.

⁸⁴⁰ Az anyavállalat által közvetlenül, közvetítő társaság beavatkozása nélkül a leányvállalata javára kibocsátott kölcsön.

jövedelemadóról szóló törvény ide vonatkozó rendelkezésével (legfeljebb halasztott adófizetésről lehetne szó). A jogi konstrukció esetében az Engie, illetve Luxemburg azzal érveltek, hogy helyénvaló volt az érintett tevékenységi ágazatok leányvállalatokra történő átruházásának finanszírozása érdekében közvetítő társaság közreműködését magában foglaló ZORA kölcsönhöz folyamodni, mivel más finanszírozási módok alkalmazása a jelen esetben nem lett volna járható út, továbbá az adóalanyoknak joguk van a legkevésbé adóztatott finanszírozási mód választására. Ezzel kapcsolatban a Törvényszék elismerte ugyan, hogy a konstrukció lehetővé teszi a tevékenységi ágazatok érintett leányvállalatokra történő átruházásának finanszírozását, viszont ez egyúttal az adóztatás elmaradásához is vezet, amely ellentétes a tagállami jogalkotó szándékával és egyébként más finanszírozási módok könnyen hozzáférhetőek voltak. Utóbbiak igénybevételével azonban sor került volna a nyereség megadóztatására. Az utolsó kritérium (nem adójogi indokok hiánya) kapcsán az Engie és Luxemburg egyaránt elismerték, hogy a finanszírozási művelet nem kizárólag adójogi célt követett, de azt valós üzleti indokok (pénzügyi kockázatok csökkentése) vezérelték. Emellett azt is felhozták, hogy az Anya- és Leányvállalati irányelvbe csak 2015-ben került bele a visszaélés-elleni rendelkezés, továbbá a 2016/1164-es számú tanácsi irányelv értelmében egy ügylet nem minősül visszaélésszerűnek, ha a gazdasági valóságot tükrözi. Ezzel szemben a Törvényszék rávilágított arra, hogy az alternatív finanszírozási módok, mint például a tőkejuttatás, nem feltétlenül növelték volna a kockázatot, erre vonatkozóan az érintettek nem terjesztettek elő érdemi bizonyítékot. Végezetül elutasította azokat az érveket is, amelyek a kedvező adójogi bánásmódot vitatták, valamint a letelepedés szabadságának megsértésére hivatkoztak. Előbbi tekintetében leszögezte, hogy az Engie csoporthoz – a joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezés által követett célra nézve – hasonló ténybeli és jogi helyzetbe lévő más luxemburgi adóalanyok nem számíthattak hasonló jellegű kedvező adójogi bánásmódra, amelyet a luxemburgi közigazgatási gyakorlat is igazol. Utóbbi kapcsán pedig megjegyezte, hogy a tisztán belső jogi helyzet miatt a letelepedés szabadságának sérelme főszabály szerint nem állhat fenn. Ráadásul, ha mégis fennállna, akkor is igazolható lenne annak korlátozása, tekintettel a joggal való visszaélés elleni küzdelemre. Így – hasonlóan a Bizottsághoz – a Törvényszék is megerősítette, hogy a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés szelektív alkalmazása tiltott állami támogatáshoz vezet.

Az Engie ügyben felmerült komplex kérdés ismét rámutat arra a tényre, hogy nemcsak szubvenciók, hanem különböző adóintézkedések révén is megvalósulhat tiltott állami támogatás. Hiszen az állandó ítélkezési gyakorlat tükrében itt olyan intézkedésekről beszélhetünk, amelyek a multinacionális vállalatok költségvetésének általános terheit

enyhítik. Figyelembe véve, hogy a négy kritérium közül háromban is éles vita bontakozott ki a felek között, várhatóan a Bíróság előtt folyó eljárásban is előkerül ez a téma. Különösen az lesz majd érdekes, hogy a Bíróság – hasonlóan a Bizottsághoz és a Törvényszékhez – szintén megállapítja-e a tagállami jogalkotói szándékkal való szembekerülést, illetve hogyan fogja megítélni a pénzügyi kockázatok kérdését. Utóbbi terén ugyanis az érintettek – elismerve azt, hogy nem kizárólag adójogi célt követtek – valós üzleti indokokra és uniós irányelvekre is hivatkoztak. A letelepedés szabadsága csak érintőlegesen merült fel, de ezzel kapcsolatban is lehet még vita a jövőben, bár e téren a Törvényszék érvelése nehezen vitatható.

A brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyében viszont – a hátrányos megkülönböztetés tilalma megsértése mellett – központi kérdés volt a letelepedés szabadsága,⁸⁴¹ amely ugyan nem a bizottsági szokásos piaci ár kapcsán vetődött fel, de fontos ezt is megvizsgálunk. A jogvita háttérében az állt, hogy az Egyesült Királyság szerint az ellenőrzött külföldi társaságokra alkalmazandó szabályok csak olyan esetekben írtak elő adófizetési kötelezettséget, amelyekben nagy a visszaélés vagy az Egyesült Királyságból származó nyereségek mesterséges átirányításának kockázata. A minősített hitelekből (olyan csoporton belüli hitelek, amelyeket az ellenőrzött külföldi társaság nyújt a multinacionális csoport más, az Egyesült Királyságban nem letelepedett tagjai részére⁸⁴²) nyereséget elérő ellenőrzött külföldi társaságok tekintetében ez a kockázat nem áll fenn, mivel annak háttérében gazdasági tevékenység van. A minősített hitelekből származó nyereség adómentességét emellett a letelepedés szabadsága is indokolja. Ezzel szemben a nem minősített hiteleknél (az egyesült királysági kapcsolt társaságoknak vagy harmadik feleknek nyújtott hitelek) nincs gazdasági cél (mesterséges jelleg), tehát itt a kockázat jelentős és ezért nincs szó mentességről. A Törvényszék az érvek kapcsán elismerte, hogy a brit adórendszer területiségi elve miatt főszabály szerint az ellenőrzött külföldi társaságok által elért nyereségek nem adóztathatók meg az Egyesült Királyságban. Ugyanakkor megjegyezte, hogy ez alól kivételt képez az az eset, ha ezek a nyereségek olyan, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező jogalanynak tulajdoníthatók, amely a pénzeszközök vagy az e nyereségeket termelő hitelekkel kapcsolatos jelentős személyi funkciók forrása volt. Ebben az esetben ugyanis azokat mesterségesen átirányítottak kell tekinteni, amely egyúttal azt is jelenti, hogy különadót kell fizetniük az Egyesült Királyságban. Ez viszont nem korlátozódik csupán a nem minősített hitelekre, mivel mindkét hiteltípus körébe tartozó helyzetek ténybeli

⁸⁴¹ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 121-181., illetve 197-203. pontok.

⁸⁴² T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 8. pont.

és jogi szempontból összehasonlíthatók, amennyiben azok nem kereskedési pénzügyi nyereséget eredményezhettek az Egyesült Királyságban ellátott jelentős személyi funkciókból adódóan. Utóbbi esetkör tehát eleget tesz a mesterséges átirányítás kockázatára vonatkozó kritériumnak, vagyis az adómentesség – szemben a tagállam állításával – nem indokolható. Az Egyesült Királyság által felhozott Cadbury ítélet⁸⁴³ sem igazolja a hiteltípuson alapuló megkülönböztetést, mivel ott a tisztán mesterséges ügyletekre korlátozódó adófizetési kötelezettséget előíró tagállami szabályozás kapcsán állapította meg a Bíróság, hogy nem sérül a letelepedés szabadsága. Jelen ügyben azonban – mint láthattuk – a mesterséges jelleg nem korlátozódik a nem minősített hitelekre. Szintén ehhez az ügyhöz kapcsolódik a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének állítólagos megsértése is,⁸⁴⁴ amelyet a multinacionális vállalat (ITV) vetett fel arra hivatkozva, hogy a Bizottság korábbi határozataiban más csoporton belüli finanszírozási ügyleteket az állami támogatások szempontjából kedvezőbben kezelt, mint a jelen ügyben. A Bizottság azzal védekezett, hogy az említett határozatok eltérő helyzetekre vonatkoztak. A Törvényszék kiemelte, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalma elve értelmében tilos az összehasonlítható helyzeteket eltérő módon, míg a különböző helyzeteket egyenlően kezelni, kivéve, ha az objektíve igazolt. A Bizottságot nem köti a korábbi döntéshozatali gyakorlata, az egyes eseteket objektíven, az EUMSZ 107. cikke tükrében kell értékelni. Ebből következően minden további nélkül megállapíthatja a szelektív előny létét, függetlenül a korábbi határozataitól. Tekintettel arra, hogy jelen ügyben az adórendszer célja eltérő volt a korábbi határozatokéitól, semmilyen következtetést nem lehet abból levonni, hogy a Bizottság ezúttal másképp értékelt. Éppen ezért nem állapítható meg a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének a sérelme.

A brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyében felmerült jogalapok jól mutatják, hogy a bírósági eljárások során olyan tagállami érvek is előkerülhetnek, amelyek az alapszabadságokra hivatkozva kívánják megvédeni az egyébként szelektív adóintézkedést. Mind a Bizottság, mind az uniós bíróságok kihasználják azt a tényt, hogy az esetjogban nincsen általánosan elfogadott teszt arra nézve, hogy a vállalkozások mikor vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben. Jelen ügyben ez azt jelentette, hogy a Törvényszék egy szűk esetkörre vonatkoztatva – szemben a tagállam álláspontjával – összehasonlíthatónak minősítette mindkét hiteltípust, amellyel elejét vette a letelepedés szabadságán alapuló tagállami védekezésnek. A tagállamok továbbá gyakran próbálkoznak azzal, hogy korábbi

⁸⁴³ C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue [ECLI:EU: C:2006:544].

⁸⁴⁴ T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349] 210-218. pont.

bizottsági határozatokkal cáfolják meg a konkrét ügyben a bizottsági érvelést. Erre ezúttal is kísérletet tettek, de a Törvényszék újfent megerősítette, hogy a Bizottságot a korábbi határozatai nem kötik. Ehhez hasonlóan az esetjogra történő hivatkozásnak is megvannak a maga korlátjai, ami a Cadbury ítélet kapcsán kirobbant értelmezési vita során megfigyelhető volt.

Összességében véve azt mondhatjuk, hogy az előbb elemzett négy kérdésben is további viták várhatók még a Bíróság előtt, elsősorban a támogatási programnak való minősítés, valamint a joggal való visszaélésre vonatkozó tagállami rendelkezés tekintetében. Jól látszik, hogy a hagyományosan a tagállamok kompetenciájába tartozó közvetlen adózás területén egyre erősebben érvényesül az uniós jog: az állami támogatások jogára támaszkodva a Bizottság sikerrel tud fellépni a diszkriminatív tagállami adóintézkedésekkel szemben, amelyet alapvetően úgy néz ki, hogy a Törvényszék is támogat a jelen vizsgálatok során. Érdeemes lesz majd megfigyelni, hogy a Bíróság követni fogja-e ezt az irányvonalat vagy a leginkább vitatott kérdésekben a tagállamok mellé áll.

Előtte viszont célszerű kitérnünk a törvényszéki ítéletekre adott szakértői reakciókra. Előzetesen kemény reakciókra lehetett számítani, figyelembe véve azt a tényt, hogy korábban, a tagállamokhoz és a multinacionális vállalatokhoz hasonlóan, a legfontosabb kérdésekben (referenciarendszer, bizottsági szokásos piaci ár) a legtöbben éles kritikákat fogalmaztak meg a Bizottsággal szemben. E téren – ahogy látni fogjuk – gyökeres változások álltak be, a kritikák jelentős mértékben finomodtak, esetenként már-már el is tűntek. Amennyiben a részletekbe megyünk, akkor azt mondhatjuk, hogy az álcázott adóharmonizáció vádja, a szelektív előny problematikája, valamint az általános jogelvek sérelme háttérbe szorultak és a szakértők elsősorban a bizottsági szokásos piaci árral, illetve kisebb mértékben a széles referenciarendszer kérdésével foglalkoztak. Természetesen ez közel sem jelenti azt, hogy ezek a témák elvesztették volna jelentőségüket, csak – a legvitatottabb kérdések mellett – inkább indirekt formában kerültek elő. Például több szakértő úgy vélte, hogy – a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálatának tényével egyetértve – a Törvényszék ítéleteivel gyakorlatilag teret engedett az álcázott adóharmonizációt eredményező bizottsági törekvéseknek. Leopoldo Parada a Törvényszék bizottsági szokásos piaci árat „legalizáló” döntése kapcsán kiemelte, hogy ez sérti a tagállamoknak a közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját, valamint veszélyezteti a feltételes adómegállapítás intézményét.⁸⁴⁵ Alapvetően hasonló állásponton volt az Ivan Lazarov-Svitlana Buriak

⁸⁴⁵ PARADA i. m. 57-58.

szerzőpáros,⁸⁴⁶ valamint Békés Balázs is. Utóbbi hangsúlyozta, hogy azzal, hogy a Törvényszék az EUMSZ 107. cikkének immanens részévé nyilvánította a szokásos piaci ár elvének a Bizottság által kidolgozott definícióját, felülírja a transzferárazással kapcsolatos tagállami szabályozásokat.⁸⁴⁷ Szintén ezt a nézetet képviselte, bár meglehetősen indirekten fogalmazva, a Beckett Cantley-Geoffrey Dietrich szerzőpáros, amikor közös tanulmányukban úgy fogalmaztak, hogy az Apple ügy elbukására az EU egyik válasza a tagállami társasági adórendszerek harmonizációja lehet.⁸⁴⁸ Ezzel tulajdonképpen azt sugallták, hogy a Bizottság az erős tagállami ellenállás miatt az állami támogatások jogára támaszkodva a társasági adórendszerek de facto harmonizációjára törekedett a vizsgálatok elindításával. Ugyanakkor más szakértők szerint a Törvényszék fellépett az álcázott adóharmonizációval szemben vagy erről nem is beszélhetünk egyáltalán, mivel a Bizottság állítólagos új irányvonala valójában összhangban van az esetjoggal, illetve az uniós jog fejlődésével. Előbbi nézetet képviseli például Erdős Éva,⁸⁴⁹ míg utóbbit Cees Peters.⁸⁵⁰ A szelektív előny problematikájával, illetve az általános jogelvek sérelmével szinte alig foglalkoztak a szakértők. Ez egyrészt betudható annak, hogy a törvényszéki ítéletek nyomán kevesebben állították már a bizottsági irányvonal újszerűségét (általános jogelvek sérelme), másrészt a szelektivitás és az előny együttes vizsgálatát pusztán formalitásként kezelték, amelynek gyakorlati jelentősége nincs.⁸⁵¹ Érdekesség, hogy a korábban kiemelt jelentőségűnek minősített széles referenciarendszer kérdése ezúttal nem igazán kapott hangsúlyt. Ennek ellenére e téren a kritikai szemlélet továbbra is jelen van. Az Ivan Lazarov-Svitlana Buriak szerzőpáros például rámutatott arra, hogy a Törvényszék a Fiat ügyben nem folytatott le érdemben vizsgálatot a független és integrált vállalatok összehasonlíthatósága vonatkozásában. Mindössze csak azt mondta ki, hogy ha a nemzeti jog nem tesz különbséget a két vállalat típus adóztatása között, akkor azok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. Ez viszont egy olyan széles megközelítést eredményez, melynek következtében egy uniós tagállam valamennyi vállalata összehasonlítható helyzetbe kerül. Az érvelés hasonlóságot mutat a Bíróság Gibraltár

⁸⁴⁶ Ivan LAZAROV-Svitlana BURIAK: Is Fiat's Tank Half-Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15). *International Transfer Pricing Journal*, vol. 27., no. 1. (2020) 72-74.

⁸⁴⁷ BÉKÉS (2019) i. m. 225-226.

⁸⁴⁸ Beckett CANTLEY-Geoffrey DIETRICH: Apple v. European Commission: Losing the War on Corporate International Transfer Pricing. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 45., no. 1. (2022) 16.

⁸⁴⁹ ERDŐS Éva: A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/3. különszám 57-61.

⁸⁵⁰ Ennek kapcsán lásd például: Cees PETERS: The Starbucks decision of the General Court (Cases T-760/15 and T-636/16): Stepping stone towards a sustainable solution? In: Michael LANG-Pasquale PISTONE-Alexander RUST- Josef SCHUCH-Claus STARINGER-Alfred STORCK (eds.): *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2019*. Series on International Tax Law, Volume 119. Vienna, Linde, 2020. 1-10.

⁸⁵¹ PARADA i. m. 56-57.

ítéletében lefektetett elvekkel, amely viszont egy rendkívül speciális ügy volt: a referenciarendszerként szolgáló társasági adórendszer egészében de facto szelektív volt. A Fiat ügyben azonban más volt a helyzet: itt a vizsgált intézkedés a luxemburgi transzferárazási szabályoktól eltérő APA volt.⁸⁵² Békés Balázs pedig a Törvényszék Fiat és Starbucks ügyekben hozott ítéleteit kommentálva úgy vélekedett, hogy a független és az integrált vállalatok összehasonlíthatóságának kérdése a jövőben még további jogviták tárgya lesz.⁸⁵³ Az is megfigyelhető ellenben, hogy egyre többen fogadják el legalább impliciten a két vállalatípus összehasonlíthatóságának a jogszerűségét.⁸⁵⁴ Ez kétségtelen elmozdulást jelez a korábbi, erősen kritikus állásponthoz képest, amely többek között gazdasági logikai érvekkel cáfolta a Bizottság ezirányú érvelését. Ebben szerepet játszhat, hogy a Törvényszék csak feltételesen engedi meg az összehasonlíthatóságot: ha a nemzeti jog nem tesz különbséget az adóztatás kapcsán. Az uniós jog szupremáciájából mindemellett következik, hogy az állami támogatások joga felülírja a nemzeti jogot, ha egy olyan rendelkezésről van szó, amely torzítja a versenyt a belső piacon. Az integrált vállalatok jellegzetessége (csoporton belüli ügyleteket nem a piac határozza meg) megkívánja az összehasonlíthatóságot az előny megállapításához. A szakértők körében kétségtelenül a legvitatottabb törvényszéki lépés a – néhány megkötéssel – szentesített bizottsági szokásos piaci ár volt. Ez egyáltalán nem tekinthető meglepőnek, hiszen – ahogy többször hangsúlyoztuk – itt egy hibrid konstrukcióról van szó, amelynek bizonytalanok a jogi alapjai. Ennek megfelelően a törvényszéki ítéletek után számos szakértő fogalmazta meg kritikáját. Leopoldo Parada szerint a Törvényszék ezzel megsértette a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját, ráadásul a Bizottság akkor is élhet ezzel az eszközzel, ha a tagállam jogrendje egyébként nem tartalmazza egyáltalán a szokásos piaci ár elvét. Emellett a feltételes adómegállapítás intézménye is veszélybe kerülhet, mivel a korábbi, akár az OECD Transzfer-irányelveken alapuló feltételes adómegállapítások is tiltott állami támogatásnak minősülhetnek a jövőben.⁸⁵⁵ Lényegében véve hasonlóan látta a helyzetet Békés Balázs is.⁸⁵⁶ Ruth Mason úgy vélte, hogy a törvényszéki ítéletek – bár jóváhagyták – több szempontból is korlátokat állítottak a Bizottság elé, amikor a saját szokásos piaci árat kíván alkalmazni az állami támogatási ügyekben. Remélhetőleg a Bíróság majd még tovább megy és felülbírálja a

⁸⁵² LAZAROV-BURIAK i. m. 73.

⁸⁵³ BÉKÉS (2019) i. m. 232-233.

⁸⁵⁴ Ennek kapcsán lásd például: Ruth MASON: State Aid Enforcement After Amazon. *Tax Notes International*, vol. 102 (May 31, 2021) 1172., Cees PETERS: Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law! *EC Tax Review*, vol. 31., no. 1. (2022) 34., PETERS (2020) i. m. 1-10.

⁸⁵⁵ PARADA i. m. 57.

⁸⁵⁶ BÉKÉS (2019) i. m. 225-226., 232-233.

bizottsági szokásos piaci ár alkalmazhatóságát.⁸⁵⁷ Szintén a Törvényszéket kritizálta a Ivan Lazarov-Svitlana Buriak szerzőpáros, amikor közös tanulmányukban amellelt foglaltak állást, hogy a szokásos piaci ár elve nem képezi elválaszthatatlan részét az EUMSZ 107. cikkének, ennek kimondása álcázott adóharmonizációhoz vezethet. Ráadásul a Törvényszék azt sem magyarázta meg, hogy az uniós szokásos piaci ár elvének tartalma pontosan honnan származik. Azzal, hogy a Bizottságnak lehetővé teszi az OECD Transzfer-irányelvek felhasználását a vizsgálatok során, soft law-val pótolja a lényeges tartalmi hiányosságokat. Ez viszont több szempontból is problematikus: egyrészt az Irányelvek csak akkor kötelezhetik a tagállamokat, ha azokat előbb implementálták a saját jogrendjükbe, másrészt az Irányelvek felhasználásával az uniós jog sajátos (OECD) harmonizációja valósul meg, ami sem a Bizottságnak, sem a Törvényszéknek nem lehet célja.⁸⁵⁸ A korábbi, szinte egyöntetűen elutasító jellegű kritikák mellett azonban a törvényszéki ítéleteket követően megjelentek olyan hangok is, amelyek alapvetően elfogadták azt a tényt, hogy az EUMSZ 107. cikkének immanens részét képezi a Bizottság által megalkotott szokásos piaci ár elve, mindössze annak gyakorlati alkalmazásával, illetve a tartalmi hiányosságokkal kapcsolatban fogalmaztak meg bírálatokat. Dionysios Pelekis szerint a Bizottság komoly sikerként értékelheti, hogy a Törvényszék az ítéleteiben – ha megkötésekkel is – jóváhagyta a bizottsági szokásos piaci ár elvét. A Törvényszék ugyan kimondta, hogy a különböző transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során – a Bizottság érvelésével szemben – csak közelítő értékeket kaphatunk, viszont többek között nem nyújtott ahhoz érdemi útmutatást, hogy mit kell érteni az ezen módszerek alkalmazása kapcsán felmerülő inherens pontatlanságon. Az uniós szokásos piaci ár elve ezért jelenleg inkább egy kiforratlan elvnek tekinthető, amelynek objektív kritériumait sem a bizottsági gyakorlatból, sem az uniós esetjogból nem lehet még azonosítani. Az egyébként jogi kötőerővel nem rendelkező OECD Transzfer-irányelvek felhasználása pedig csak bonyolítja a helyzetet és nem ad érdemi információt az elv lényegi tartalmát illetően. Funkcióját tekintve szorosan kötődik az előny fogalmához, amely egyúttal be is határolja a jövőbeli alkalmazhatóságát: hiszen míg az előny fogalma természeténél fogva objektív és egyértelmű, addig az uniós szokásos piaci ár elve szükségszerűen szubjektív és közelítő jellegű, ahogy azt a Törvényszék is kifejtette az ítéleteiben.⁸⁵⁹ David G. Chamberlain arra világított rá, hogy habár az uniós szokásos piaci ár elvének léte látszólag több

⁸⁵⁷ MASON (2021) i. m. 1176-1178.

⁸⁵⁸ LAZAROV-BURIAK i. m. 72.

⁸⁵⁹ Dionysios PELEKIS: The Burden and Standard of Proof in the Tax Ruling Cases: A Practical Limit to the EU's Arm's Length Principle? *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 12., no. 9. (2021) 4-6.

szempontból is vitatható (gondoljunk csak a Belgium és Forum 187 ASBL ügy⁸⁶⁰ kapcsán felmerült kérdésekre vagy arra a pusztán tényre, hogy az EUMSZ 107. cikke nem is említi ezt az elvet), gazdasági logikailag mégis igazolható. Ugyanis egy vállalatcsoportnak – szemben a független vállalattal – piaci ár alatt is köthet ügyleteket a leányvállalataival, míg a független vállalatok csak piaci áron tehetik meg ezt. Mindez azt eredményezi, hogy az integrált vállalatoknak kisebb nyereséget kell jelenteniük, amely alacsonyabb adófizetési kötelezettséggel jár és így versenyelőnyre tesznek szert a független vállalatokkal szemben. Az uniós szokásos piaci ár elvének bizottsági alkalmazása azonban feltételes: csak akkor élhet ezzel az eszközzel a Bizottság, ha a szokásos piaci ár elvét a tagállam legalább formálisan beépítette a jogrendjébe (mint azt az Apple ügy⁸⁶¹ is bizonyítja). Ez érthető, hiszen, ha minden tagállam a saját gyakorlata alapján alkalmazza a szokásos piaci ár elvét, akkor az visszaélésre ad lehetőséget. Éppen ezért az lenne a kívánatos, ha a Bíróság is – bizonyos megkötésekkel – jóváhagyná az uniós szokásos piaci ár elvét.⁸⁶² Ebben a körben érdemes még megemlíteni Cees Peters-t, aki tanulmányában⁸⁶³ amellet érvelt, hogy a Törvényszék nem kíván frontális támadást indítani a tagállami jogalkotás ellen, inkább az EUMSZ 107. cikk és a szokásos piaci ár standardja közötti egyensúlyt akarja biztosítani (elsősorban az adóhatóságok gyakorlatára fókuszálva), amellyel azt üzeni, hogy az uniós támogatások joga nem kebelezi be a transzferárazásra vonatkozó joganyagot. Ez a szándék többek között abban is tetten érhető, hogy az „elv” helyett az „eszköz” szót használja. Ugyanakkor hangsúlyozza, hogy a Törvényszék nem nyújt megfelelő útmutatást arra vonatkozóan, hogy hogyan kellene ezt pontosan értelmezni, amely a tagállamok jogalkalmazás számára komoly nehézséget jelent. Továbbá nem veszi figyelembe a tagállami adóhatóságok diszkrecionális jogköreiből fakadó visszaélések problematikáját, amely leginkább abban mutatkozik meg, hogy a Bizottságnak a vizsgálata során azt kell bebizonyítania, hogy az alkalmazott transzferármeghatározási módszerből fakadó pontatlanságok meghaladják azt a szintet, amely az alkalmazott módszer tekintetében inherensnek számítanak. Ezáltal viszont a tagállamok és a multinacionális vállalatok nagyon könnyen hivatkozhatnak a „közelítő értékek” érvre, amely a gyakorlatban ellehetetlenítheti a tiltott állami támogatás megállapítását. A Bíróság éppen ezért nem az a feladata, hogy hatályon kívül helyezze a törvényszéki ítéleteket, hanem az, hogy az imént

⁸⁶⁰ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

⁸⁶¹ T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338] 217-220. pont.

⁸⁶² David G. CHAMBERLAIN: Apple, State Aid, and Arm's Length: EU General Court's Failure of Imagination. *Tax Notes Federal*, vol. 168. (August 31, 2020) 1628-1631, illetve 1633.

⁸⁶³ Ezzel kapcsolatban lásd: PETERS (2022) i. m. 30-49.

említett „eszközt” hatékonyabbá tegye, különös tekintettel az alkalmazott mércére, a bizonyítási teherre, valamint a velejáró pontatlanságok kritériumra.

A fentiek tükrében azt mondhatjuk, hogy a törvényszéki ítéleteket követően az figyelhető meg, hogy a nemzetközi szakirodalomban fokozatosan enyhülnek a bírálatok és egyre inkább megoszlik a szakértők véleménye még az olyan kérdésekben is, amelyekben korábban egyértelműen kritikus álláspontot képviseltek. Ez utóbbi fejlemény valószínűsíthetően annak köszönhető, hogy a Törvényszék – noha lényegében véve elfogadta a bizottsági érvelés legfontosabb pontjait – több esetben (pl: módszertani hibák megállapítása nem elegendő az előny megállapításához, OECD Transzferirányelvek alkalmazhatóságának korlátozása stb.) is finomította a Bizottság törekvéseit, valamint számos ügyben (elsősorban a szelektív előny nem teljesülése miatt) megsemmisítette a bizottsági határozatokat. A legerősebb kritikák gyakorlatilag az uniós szokásos piaci ár elvére, illetve kisebb mértékben az önálló és az integrált vállalatok összehasonlíthatóságára szűkültek. Az álcázott adóharmonizáció vádja pedig már csak indirekt formában, más kritikákkal összefüggésben (pl: uniós szokásos piaci ár elve) került elő. A törvényszéki ítéleteket követő szakértői vélemények kapcsán továbbra is azzal a vonallal értünk egyet, amely fenntartotta a korábban megfogalmazott kritikákat. Ennek hátterében az áll, hogy a Törvényszék alapvetően jóváhagyta a Bizottság vizsgálati módszertanát, az általa tett megkötések érdemben nem kényszerítik a Bizottságot a gyakorlata feladására. Az esetjog – mint láttuk – alapján ugyanis erősen vitatható az az állítás, hogy a Bizottság jelenlegi vizsgálatai nem jelentenek új irányvonalat. Ebből fakadóan egyrészt meglepőnek tartjuk azokat az érveléseket, amelyek az esetjogból vagy annak továbbfejlődéséből kívánják levezetni és megvédeni a Bizottság jelenlegi vizsgálatait. Másrészt a kritikus szakértők oldaláról hiányoljuk, hogy érdemben nem foglalkoztak az általános jogelvek megsértésének kérdésével, hiszen az új irányvonal – ahogy korábban részleteztük – komoly érvet szolgáltat arra, hogy a jogbiztonság és a jogos elvárás elvét a Bizottság megsértette. Ugyanakkor az olyan, a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiájára nagy veszélyt jelentő, javaslatokkal is foglalkoznunk kell, amelyek a törvényszéki ítéletek hatályon kívül helyezése helyett azt szorgalmazzák, hogy a Bíróság inkább igazítsa ki a Bizottság vizsgálati módszertanát és tegye hatékonyabbá, mivel ez esetben gyakorlatilag álcázott adóharmonizáció valósulna meg: a tagállami jogot az uniós jog fokozatosan felülírná olyan területeken, mint a transzferárszabályozás kérdése. Ehelyett inkább a Bíróságnak arra kellene törekednie, hogy felismerve a Bizottság vizsgálati módszertanának (különösen a bizottsági szokásos piaci árnak) a bizonytalan jogi megalapozottságát, hatályon kívül kellene helyeznie a törvényszéki ítéleteket. Mindezek

fényében – a törvényszéki ítéletek ellenére – azt várjuk, hogy a kritikus szakértőknek lesz igazuk és alapvetően konszenzus lesz a tekintetben a szakértők között, hogy célszerűbb lenne, ha a Bizottság belátná a jogalkotás útján való fellépés elsődlegességét a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ez természetesen nem zárja ki az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok alkalmazását, de ez a vonal csak másodlagos lehet és a Bizottságnak fel kell hagynia az álcázott adóharmonizáció erőltetésével.

A Bizottság a törvényszéki ítéletek alapján úgy érezhette, hogy – a korábbi kritikák ellenére – összességében véve mégis sikerrel járhat a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai ellen indított vizsgálataival. Habár a számos elbukott ügy miatt több szakértő is inkább kudarcról beszélt (a Bizottság a Törvényszék elé kerülő hét ügyből papíron mindössze a Fiat, Engie és a brit EKT-kra vonatkozó speciális felmentési szabályozás ügyben nyert),⁸⁶⁴ azonban ez a törvényszéki ítéletek tükrében nem állta meg a helyét: a Törvényszék a Bizottságnak az eljárások során a főbb pontok tekintetében – ugyan megkötésekkel, de – igazat adott, egyedül a szelektív előny bizonyításánál merültek fel számítási problémák.⁸⁶⁵ a Utóbbit a Bizottság úgy is értékelhette, hogy ha módosítja a transzferármeghatározással kapcsolatos módszertanát, akkor csökkenhet annak veszélye, hogy egy ügyet emiatt elveszítsen. E téren pedig sokat segíthet majd, ha – Cees Peters javaslata alapján – a Bíróság, különösen az uniós szokásos piaci ár elve tekintetében, megfelelő útmutatást nyújt a gyakorlati alkalmazás vonatkozásában és pótolja a tartalmi hiányosságokat, megkönnyítve ezzel a tagállami jogalkalmazás helyzetét, valamint egyúttal a vizsgálatokat is.

A fenti gondolatsorral eljutottunk ahhoz a kérdéshez, hogy vajon végül hogyan végződnek a bizottsági vizsgálatok. Ahogy korábban említettük, noha még csak két ügyben (Belga többletnyereségadó, Fiat) foglalt állást a Bíróság már látszanak a körvonalai a lassan 10 éve tartó jogi küzdelem végeredményének. A Belga többletnyereségadó ügyben hozott ítélet⁸⁶⁶ a legfontosabb kérdéseinkre ugyan még nem adott választ (a Bizottság azonban sikerként könyvelheti el, mivel a Bíróság szintén a támogatási program fennállása mellett foglalt állást, továbbá újfent megerősítésre került az a tény, hogy a feltételes adómegállapítások állami támogatási szempontú vizsgálatok alá vonhatók), ellenben a Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok már előrevetítették a várható, a Bizottság számára kedvezőtlen,

⁸⁶⁴ Ennek kapcsán lásd például: PARADA i.m., MASON (2021) i. m. 1171-1178. CANTLEY-DIETRICH: i.m.

⁸⁶⁵ Ezt jól mutatja az a tény is, hogy abban a két ügyben, ahol a Törvényszéknek végül a támogatás visszafizettetésének elrendelésével szemben felhozott általános jogelvek kérdésében is állást kellett foglalnia, ott kivétel nélkül a Bizottság nyert.

⁸⁶⁶ C-337/19. P. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2021:741].

végkifejletet, amely – mint látni fogjuk – igen közel áll ahhoz a kritikus felfogáshoz, amit nemrég kifejtettünk.

Priit Pikamäe főtanácsnok az egyik indítványban – amely a multinacionális vállalat által megfogalmazott ellenérveket elemzi – a Törvényszéknek a szokásos piaci ár elve jogalapjával kapcsolatos indokolási kötelezettségét vizsgálta, ugyanakkor nem tért ki arra a kérdésre, hogy e jogalap megfelel-e a vonatkozó ítélkezési gyakorlatnak.⁸⁶⁷ A főtanácsnok összességében véve arra a következtetésre jutott, hogy a Törvényszék e kötelezettségének eleget tett. Ennek kapcsán kiemelte, hogy a Törvényszék a vitatott ítéletben részletesen kifejtette, hogy a szokásos piaci ár elvének jogalapja a nemzeti jogban keresendő. A Törvényszék szerint az elv kifejezett nemzeti jogi kodifikáció hiányában is alkalmazandó, feltéve, hogy megállapítható, hogy a társaságok adóztatását szabályozó nemzeti adórendszer célja, hogy az integrált társaságokat adózási szempontból ugyanúgy kezelje, mint a független társaságokat. A Törvényszék nem kerül azzal az érveléssel ellentmondásba, hogy jóváhagyta a Bizottság azon állítását, hogy a határozatban alkalmazott szokásos piaci ár elve eltér az OECD Transzferár-irányelvektől. Ugyanis nem azt állapította meg, hogy szokásos piaci ár elvének jogi alapja valamely kodifikált norma, amelyet az OECD-n belül kidolgozott szokásos piaci ár elvének a nemzeti adójogba való átültetése érdekében szükségszerűen bevezettek. A Fiat továbbá tévesen értelmezte úgy a törvényszéki ítéletet, hogy az az EUMSZ 107. cikkéből vezette le a szokásos piaci ár elvét, mivel – ahogy korábban említettük – annak jogalapja a nemzeti jogban rejtőzik. A Belgium és Forum 187 ASBL ítéletre történő törvényszéki hivatkozás tehát nem alapozza meg a szokásos piaci ár elvének autonóm alkalmazását, mivel a Bíróság ebben az ügyben olyan jogkérdést bíralt el, amelynek előfeltétele a szokásos piaci ár elvének a nemzeti jogba való beillesztése. Ez utóbbi tény azonban nem eredményezi azt, hogy a Törvényszék szokásos piaci ár elvére vonatkozó érvelése következetlen lenne, ugyanis nem szükséges annak alátámasztásához. A főtanácsnok szintén fontos megállapítást tett a tagállami hatóságoknak a transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során meglévő mérlegelési mozgásterével kapcsolatban is: megerősítette azt a törvényszéki felfogást, amely mind a tagállamok, mind a Bizottság felé követelményeket fogalmaz meg a transzferár meghatározása vonatkozásában.⁸⁶⁸ Végezetül az általános jogelvek, azon belül is a jogbiztonság elve kapcsán – az állandó ítélkezési gyakorlatra hivatkozva – a főtanácsnok a

⁸⁶⁷ C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 56-90. pont.

⁸⁶⁸ C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 115-118. pont.

szűkebb értelmezés mellett foglalt állást.⁸⁶⁹ A jogbiztonság elve a szokásos piaci ár elve alkalmazása miatt merült fel, mivel a Fiat szerint a Törvényszék nem foglalkozott azzal, hogy elmaradt az elv terjedelmének megfelelő bizottsági körülhatárolása, illetve az elvet a Bizottság visszaható hatállyal alkalmazta a már korábban megkötött feltételes adómegállapításokra. Előbbi érvet a főtanácsnok azzal utasította el, hogy ezzel a Fiat lényegében véve az állami támogatásnak való minősítésére vonatkozó bizottsági értékelés megalapozottságát vitatja, amely – ha helyt adnánk az érveknek – a gyakorlatban azt eredményezné, hogy a Bizottság a jogalkalmazás során nem tudna új megközelítéseket kialakítani. Utóbbit pedig azért vetette el, mivel az az állami támogatások Bizottságra bízott ellenőrzési feladatának tipikus megvalósítását jelenti és éppen ezért semmilyen kapcsolatban sem áll a visszaható hatállyal. Összességében véve tehát nem meglepő, hogy a főtanácsnok a Fiat fellebbezésének teljes elutasítását javasolta a Bíróságnak.⁸⁷⁰ A másik főtanácsnoki indítványban, amely a Fiat ügy kapcsán megfogalmazott ír ellenérveket elemzi, szintén több fontos megállapítás született. Priit Pikamäe főtanácsnok itt több, a szokásos piaci ár elve vonatkozásában felmerült kardinális kérdésre is választ adott. Egyrészt azzal az eshetőséggel foglalkozott,⁸⁷¹ ha a megtámadott törvényszéki ítéletet úgy kellene értelmezni, hogy a szokásos piaci ár elve az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdéséből levezethető. E tekintetben hangsúlyozta, hogy az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése nem tartalmazza az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot előíró általános elvet és az uniós jogalkotó sem fogadott el korábban ezzel kapcsolatban jogi aktust, melyre a tagállami jogszabályokkal szemben hivatkozni lehetne. Éppen ezért ez az értelmezés nehezen lenne védhető. Másrészt kimondta,⁸⁷² hogy a szokásos piaci ár elve csak abban az esetben alkalmazható, ha ezt az elvet beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe. E feltétel igazolása érdekében nem lehet az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára hivatkozni, hanem pontosan meg kell jelölni azokat a tagállami jogszabályhelyeket, amelyek ezt alátámasztják. Ellenkező esetben a tagállami adóautonómiába való indokolatlan beavatkozásról beszélhetünk. Jelen ügyben a Törvényszék ezt megsértette, mivel az általános adóztatást alkotó referenciakeretet a szokásos piaci ár elvének olyan változatára alapozta, mint a luxemburgi adójog állítólagos célkitűzése.

⁸⁶⁹ C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 176-189. pont.

⁸⁷⁰ C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028] 204. pont.

⁸⁷¹ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 96-97. pont.

⁸⁷² C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 99-112. pont.

Harmadrészt, az előző indítványhoz hasonlóan, itt is előkerült jogbiztonság elve a szokásos piaci ár elve alkalmazása miatt. Az ott elmondottakat a főtanácsnok először azzal egészítette ki,⁸⁷³ hogy a piacgazdasági magánbefektető elvének uniós jogba való beépítését – amely a határozathozatali gyakorlatban való első megjelenésekor szintén nem volt kidolgozva – példaként felhozva kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve vonatkozásában is a Bizottság határozathozatali gyakorlata és kvázi-jogalkotási tevékenysége, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlata fogja meghatározni az alkalmazás pontos szabályait, melyhez évekre lesz szükség. Elutasította továbbá azt az ír vádat is,⁸⁷⁴ amely a tagállami adóhatóság által előre nem látható szokásos piaci ár elvének alkalmazására hivatkozva állította a jogbiztonság elvének sérelmét. E tekintetben ugyan elismerte a bizottsági megközelítés újszerűségét, mivel a Bizottság korábbi gyakorlatában ennek nincs nyoma. Azonban rávilágított arra is, hogy a Belgium és Forum 187 ASBL ítélet értelmében a Bizottság megteheti, hogy egy tagállami intézkedés állami támogatási szempontú vizsgálata során újszerű értékelést végez, amennyiben úgy ítéli meg, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 108. cikknek a helyes alkalmazása ehhez a következtetéshez kell, hogy vezessen. Ehhez pedig nincs szükség arra, hogy a Bizottság ezt előzetesen különböző iránymutatásokban fejtse ki. Éppen ezért a jogbiztonság elvének sérelme a fenti két eset egyikében sem áll fenn. Negyedrészt a főtanácsnok hangsúlyozta,⁸⁷⁵ hogy tiltott adójogi harmonizációt jelent, ha az általános adóztatás meghatározása céljából valamely tagállami rendelkezésre hivatkozás nélkül alkalmazzák a szokásos piaci ár elvét. Ez ugyanis a gyakorlatban azt eredményezi, hogy míg a tagállami adórendszer részét képező rendelkezéseket figyelmen kívül hagyják, addig olyan szabályok kerülnek felhasználásra, amelyek nem részei a tagállami adórendszernek. A konkrét esetben ez azzal járna, hogy a Bizottság által alkalmazott szokásos piaci ár elve – függetlenül az érintett tagállami adójogszabályoktól – minden tagállamra nézve kötelező lenne. A Törvényszék ennek ellenére helyt adott a Bizottság értékelésének, amellyel megsértette a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját. Az előbbiekre tekintettel a főtanácsnok indítványában azt javasolta⁸⁷⁶ a Bíróságnak, hogy helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, mivel a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor

⁸⁷³ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 142-145. pont.

⁸⁷⁴ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 157-165. pont.

⁸⁷⁵ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 166-173. pont.

⁸⁷⁶ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 197-203. pont.

jóváhagyta a gazdasági előny fennállásának a szokásos piaci ár olyan elvét magában foglaló referenciakeretre tekintettel történő vizsgálatát, amely nem a nemzeti adójogból ered.

A Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok alapján azt mondhattuk, hogy kardinális kérdésekben foglaltak állást, s noha jogilag nem kötik a Bíróságot, mégis jelentős befolyással bírnak annak döntéseire: jó eséllyel előrejelezhetik a Bíróság álláspontját is.⁸⁷⁷ Amennyiben a Bizottság szemszögéből szemléljük a fejleményeket, akkor jól látszik, hogy a főtanácsnoki indítványok egyfelől tovább finomították és megerősítették a törvényszéki ítéletekben kimondottakat. E tekintetben fontosnak tartjuk kiemelni a tagállami hatóságoknak a transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során meglévő mérlegelési mozgásterével kapcsolatban megfogalmazott törvényszéki felfogás és az általános jogelvekre történő korlátozott hivatkozás lehetőségének jóváhagyását az állami támogatásos ügyekben, valamint a jelen ügyek vizsgálata során alkalmazott bizottsági megközelítés újszerűségének elismerését, amelyek alapvetően erősítik a Bizottság pozícióját. Ezek közül a leginkább a bizottsági megközelítés újszerűségének elismerése érdemel figyelmet, mivel ezzel ellentétes véleményen volt a Törvényszék (ti. a Bizottság nem tért el a korábbi gyakorlatától) és korábban számos szakértő is azt állította, hogy ez megfelelő jogalap lehet a jogbiztonság elvén keresztül a visszafizetés elrendelésének megakadályozására. A főtanácsnok azonban határozottan fogalmazott: a Bizottság – az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése és a 108. cikk helyes alkalmazása érdekében – újszerű megközelítéseket dolgozhat ki és alkalmazhat korábban megkötött feltételes adómegállapításokra visszamenőlegesen, melyeket ráadásul előzetesen iránymutatásokban sem kell részleteznie és – tehetjük hozzá – a Racke-tesztet sem kell lefolytatnia, mivel a visszaható hatály tilalma sem merül fel. A részletszabályokat a későbbi ítélkezési és bizottsági gyakorlat fogja meghatározni. E tekintetben azonban a főtanácsnok érvelése némiképp meglepő, hiszen az általa hivatkozott ügyben a Bíróság egy nagyon speciális kérdés (közös piac fejlődése) kapcsán mondta ki, hogy ha a Bizottság újszerű értékelést alkalmaz, az nem sérti a jogbiztonság elvét.⁸⁷⁸ Ennek ellenére a főtanácsnok ebből általánosító jellegű következtetést vont le, ráadásul jelen vizsgálatok vonatkozásában nemcsak korábbi bizottsági határozatokról, hanem egy korábbi bírósági ítéletről is szó van, amelyet a tagállamok felhozhatnak a védelmükre. Másfelől viszont a főtanácsnoki indítványok bizonyos pontokon felülbírálták a törvényszéki ítéleteket, melyeket, ha elfogad a Bíróság, akkor erősen kétségessé válik a bizottsági vizsgálatok sikere és okafogyottá válik az

⁸⁷⁷ Ennek kapcsán lásd például: Urška ŠADL-Suvi SANKARI: The Elusive Influence of the Advocate General on the Court of Justice: The Case of European Citizenship. *Yearbook of European Law*, vol. 36. (2017) 421–441.

⁸⁷⁸ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416] 66-78. pont.

a kérdés, hogy a Bizottság vajon megsértette-e az általános jogelveket (lévén ez esetben a Bíróság már ennek elbírálása előtt hatályon kívül helyezi a bizottsági határozatokat). Ezt elsősorban a következők tényekre alapoztuk:

- egyértelműen kimondásra került, hogy a szokásos piaci ár elve nem vezethető le az EUMSZ 107. cikkéből, mivel a tagállami jogban gyökerezik (a többször is hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügy a korábbi ellentétes érveléssel szemben éppen ezt a tényt erősíti meg),
- vagyis csak akkor alkalmazható, ha azt beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe,
- ráadásul nem lehet az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára hivatkozni, hanem konkrét jogszabályhelyeket kell megjelölni,
- utóbbiból pedig következik, hogy formális beépítés hiányában nem lehet hivatkozni a tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra, mint azt a Törvényszék az Apple ügyben tette,
- amennyiben erre mégis sor kerülne, akkor az tiltott adójogi harmonizációnak minősül.

A főtanácsnok ezzel szigorúbb álláspontra helyezkedett, mint korábban azok a szakértők, akik – a Bizottság gyakorlatát kritikusan szemlélve – az OECD-Transzferirányelvek alapján lefolytatott vizsgálatokat elfogadták, ha azokat a tagállam már implementálta a jogrendjébe (egyéb esetben csak a tagállami jog jöhet szóba). Ugyanis a főtanácsnoki érvelés tükrében a kiindulópont kizárólag a tagállami jog lehet. Tovább nehezíti a Bizottság helyzetét, hogy a szokásos piaci ár elve kapcsán megfogalmazott korlátozás kihat a referenciarendszer meghatározására is: habár a főtanácsnok is főszabály szerint a széles referenciarendszer mellett állt ki,⁸⁷⁹ ezzel párhuzamosan rámutatott arra, hogy nem lehet azt a tagállami jogalkotó által elérni kívánt állítólagos célkitűzésre való hivatkozással tágabban meghatározni. A Fiat ügyben a Törvényszék ahelyett, hogy a luxemburgi adókodekx 164. cikk 3. bekezdését tette volna meg a referenciarendszernek (ez a rendelkezés vezette be a luxemburgi jogba a szokásos piaci ár elvét), a kodekx céljára hivatkozva a luxemburgi általános társasági adórendszert minősítette referenciarendszernek (a luxemburgi jog egyetlen konkrét rendelkezését sem megjelölve).⁸⁸⁰ A szokásos piaci ár elvével és a referenciarendszer meghatározásával kapcsolatos megszorításokat úgy értékelhetjük, hogy a főtanácsnok e kérdésekben lényegében hasonlóan fogalmaz, mint korábban a szakértők döntő többsége,

⁸⁷⁹ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 58. pont.

⁸⁸⁰ C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029] 99-109. pont.

illetve a tagállamok és a multinacionális vállalatok. Ezt többek között az is megerősíti, hogy a főtanácsnok is előszeretettel használta a tiltott adójogi harmonizáció fogalmát, amikor a Fiat ügyben hozott törvényszéki ítélet – és azon keresztül a bizottsági határozat – szokásos piaci ár elvét érintő részeit elemezte.

Az előzetes váráhozásoknak megfelelően a Bíróság Fiat ügyben hozott ítélete⁸⁸¹ is követte a főtanácsnoki indítványokat a fent említett kardinális kérdésekben. A Bíróság is megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elve a tagállami jogban gyökerezik és nem vezethető le az EUMSZ 107. cikkéből. A Bizottság által felhozott Forum 187 ABSL ügyben hozott ítéletet – szemben a Törvényszék álláspontjával – nem lehet úgy értelmezni, hogy a szokásos piaci ár elvének alkalmazását – függetlenül attól, hogy ezt az elvet beépítették-e a nemzeti jogba – megalapozza az a tény, ha a nemzeti adójog az integrált társaságok és a független társaságok azonos módon történő adóztatását célozza. Nem lehet továbbá az érintett tagállam adórendszerének feltételezett céljára sem hivatkozni, hanem konkrét jogszabályhelyeket kell megjelölni. Vagyis csak abban az esetben alkalmazható ez az elv, ha azt ténylegesen is (tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra való pusztán hivatkozás nem elegendő!) beépítették az általános adóztatást jelentő és referenciarendszerként szolgáló nemzeti adórendszerbe. Hasonlóan a főtanácsnokhoz, a Bíróság is azon az állásponton volt, hogy az OECD Transzferár-irányelvek – noha számos uniós tagállam implementálta azt a saját jogrendjébe és a nemzetközi adózásban létezik bizonyos mértékű egyetértés a szokásos piaci ár elvével kapcsolatban – a transzferárak meghatározására szolgáló módszerek alkalmazásában meglévő jelentős különbségek miatt nem szolgálhatnak referenciarendszerként, arra egyedül csak a nemzeti adórendszer alkalmas (ugyanakkor a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok figyelembevehetőek, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal). Egyéb esetekben tehát tiltott adóharmonizációról beszélhetünk, mivel a Bizottság az uniós integráció jelenlegi fázisában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé tenné számára, hogy önállóan határozza meg az integrált társaság úgynevezett normál adóztatását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól. Tekintettel arra, hogy – a Törvényszék megállapításával szemben – a Bizottság a jelen ügyben helytelenül határozta meg a referenciarendszert, ezért az ahhoz kapcsolódó elemzése is hibás, ami maga után vonja a törvényszéki ítélet hatályon kívül helyezését.

A Bíróság Fiat ügyben hozott ítélete – noha az az indokolási kötelezettség megsértésének és a támogatás visszatéríttetéséhez kapcsolódóan az általános jogelvek sérelmének kérdéseivel

⁸⁸¹ C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859] 65-113. pont.

nem foglalkozott⁸⁸² – a Bizottság számára rendkívül kedvezőtlen, mivel ezentúl nemcsak a transzferármeghatározási módszerekkel kapcsolatban elkövetett számítási hibákkal (amelyekhez egyébként a jövőben jó eséllyel könnyen alkalmazkodhat), hanem a szelektivitásra vonatkozó elemzések egészének megsemmisítésével is számolnia kell majd. Utóbbi pedig könnyen azzal járhat, hogy – hasonlóan a Fiat ügghöz – a Törvényszéken megnyert további ügyeit már a szelektivitási feltétel vizsgálata részénél elveszíti a Bíróság előtt, míg a vesztes ügyek esetében nem lesz érdemi esélye azok megnyerésére. A Fiat ügyben hozott ítélet egyúttal azt is eredményezheti, hogy a jövőben – a fenti megkötések miatt – lényegesen korlátozottabban tudja majd használni az állami támogatások jogát a multinacionális vállalatok adóelkerülése elleni fellépés érdekében pl: az érintett tagállam sikeresen érvelhet a szűkebb referenciarendszer mellett, ha a Bizottság az adórendszer céljaira hivatkozik a konkrét jogszabályi rendelkezések helyett. A tagállamok viszont az ítéletet úgy értékelhetik, hogy a hosszú jogi küzdelem végén végül – a korábbi kedvezőtlen előjelek dacára – a Bíróság mégis csak nekik adott igazat a vitatott kérdésekben, fellépett a túlzott bizottsági aktivizmus ellen és megvédte a tagállamok közvetlen adózás területén meglévő autonómiáját. Ezzel pedig gyakorlatilag elmúlt annak a veszélye, hogy a Bizottság fellépésének következményeként fokozatosan egy indirekt harmonizáció menjen végbe és a transzferárazási szabályozás területére is benyomuljon az uniós jog.

A Bizottságnak a multinacionális vállalatok ellen az állami támogatások jogára támaszkodó fellépésével kapcsolatban levonható tanulságokat részletesen a következő és egyben záró fejezetben, a Következtetésekben fogjuk megtenni. Ennek keretében többek között arra is választ fogunk keresni, hogy elérte-e a kitűzött célját a fellépés, illetve alkalmas eszköznek tekinthető-e. Utóbbi felvetések rendkívül fontosak, mivel ténylegesen abban a kérdésben kell majd állást foglalnunk, hogy az Európai Uniónak jogalkotás útján vagy inkább a Bizottság állami támogatási vizsgálatain keresztül célszerűbb-e fellépnie a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben.

⁸⁸² C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859] 25-36. és 106-113. pontok.

7. Következtetések

Jelen disszertáció zárófejezetében elsőként röviden összefoglaljuk a Bizottság 2013-2014-ben elindított nagyszabású vizsgálatait és az azokból levonható tanulságokat, melyek a tagállamok által a multinacionális vállalatoknak feltételes adómegállapítások formájában biztosított adókedvezményeivel szembeni fellépést célozták. Ezt követően arra keressük a választ, hogy a Bizottság állami támogatások jogán alapuló fellépése alkalmas eszköznek tekinthető a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni küzdelemben, illetve elérte-e célját a fellépés, vagyis – a multinacionális vállalatoknak kedvező tagállami jogszabályi környezet megváltozásával – visszaszorultak-e a tagállami hatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások biztosította lehetőségeket kihasználó adóelkerülési gyakorlatok. Előjáróban fontos kiemelnünk, hogy a Bizottság tudatosan döntött az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása mellett, amely bizottsági szemszögből nézve a 2010-es évek elején logikusnak tűnt: a tagállamok az adópolitika területén ellenálltak a bizottsági javaslatoknak és számos kezdeményezést – többek között a közös konszolidált társasági adóalapra vonatkozó javaslatot – hiúsítottak meg, élve a Tanácsban a tagállami vétó eszközével. Noha eleinte – tulajdonképpen a törvényszéki ítéletekig – sikeresnek tűnt ez az irányvonal, a Bíróság Fiat ügyben meghozott ítélete mégis arra világított rá, hogy az állami támogatások jogán alapuló fellépés önmagában véve nem alkalmas eszköz a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ennek ellenére látni fogjuk, hogy mégsem volt teljesen hiábavaló a bizottsági törekvés, mivel a korábban vonakodó tagállamok lépéskényszerbe kerültek, ami végül odavezetett, hogy nemcsak a saját jogszabályaikat változtatták meg, hanem – ellentétben a bizottsági fellépést megelőző időszakokkal – támogatták azokat a bizottsági javaslatokat, amelyek uniós szinten kezelik ezt a problémát. Mindez pedig hozzájárult ahhoz, hogy az Európai Unióban jelentősen csökkenjen annak lehetősége, hogy a multinacionális vállalatok különböző adóelkerülési technikákat alkalmazva veszélyeztessék a tagállami költségvetéseket. Az elkövetkezőkben részletesen is megvizsgáljuk az itt felvetett kérdéseket.

A Bizottság fellépése kapcsán érdemes ismételt hangsúlyozni, hogy több, egyidejűleg fennálló tényező vezetett végül oda, hogy az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása mellett döntött. Éppen ezért – noha a laikusok számára váratlannak tűnhetett a fellépés és annak mértéke – egyáltalán nem egy ad hoc lépésről van szó, hanem egy alaposan átgondolt cselekvéssorozatról, mely a vizsgálatokat megelőző évek bizottsági tapasztalatain

nyugszik. E tekintetben meghatározó jelentősége van annak a ténynek, hogy a 2010-es évekre elejére a multinacionális vállalatok gazdasági-politikai befolyása vetekedni kezdett az államokéval: a legnagyobbak – ha az éves árbevételt egyenértékűnek vesszük az éves GDP-vel – olyan országoknál voltak hatalmasabbak, mint Ausztria, Dél-Afrika vagy Dánia. A megnövekedett befolyásukat pedig igyekeztek is kihasználni az államokkal szemben, amelyek a globalizáció nyomában járó liberalizáció, valamint a tőke szabad áramlása előtti akadályok jelentős részének lebontását követően nem teheték meg már azt, hogy adópolitikájukat kizárólag a hazai viszonyokra alapozzák, hanem figyelembe kellett venniük a versenytársakat is, hiszen a multinacionális vállalatok viszonylag szabadon válogathatnak a kedvezőbb adózási feltételeket biztosító országok között. Ez viszont egy komoly adóversenyhez vezetett az országok között, melynek keretében a korábban magas társasági adókulcsok világviszonylatban alacsony szintekre süllyedtek. Nem véletlen tehát, hogy a multinacionális vállalatok olyan adóelkerülési technikákat tudtak alkalmazni, amelyek egyrészt biztosították számukra a profitmaximalizációt, másrészt jelentős költségvetési bevételtől fosztottak meg számos országot, köztük uniós tagállamokat is. Egyes országok (köztük uniós tagállamok is pl: Benelux államok, Írország) azonban kifejezetten arra törekedtek, hogy preferenciális adórezsimmé válva különböző adókedvezményeket biztosítva magukhoz csábítsák ezeket a nagyvállalatok és más országok kárára nyertesei legyenek a folyamatnak pl: Hollandia 7 milliárd euró, míg Írország közel 5 milliárd euró bevételre tett szert csak 2016-ban. Ennek egyik eszköze volt, hogy az egyébként jogszerű, a jogbiztonságot és a nemzetközi beruházások előmozdítását szolgáló feltételes adómegállapításokkal visszaéltek ezek az országok: adóhatóságaik előszeretettel bocsátottak ki a legnagyobb multinacionális vállalatoknak (Apple, Amazon, Google, Fiat) olyan feltételes adómegállapításokat, amelyek nagymértékben csökkentették vagy akár névlegessé (Apple) is tették az adófizetési kötelezettségüket. Sokatmondó adat, hogy az Európai Unióban egyoldalúan hatályban levő APA-k száma 2013-tól kezdődően radikálisan emelkedni kezdett: míg abban az évben 399 volt, addig számuk 2014-re 802-re, majd 2015-re 1252-re, végül 2016-ra 2053-ra nőtt (elsősorban Luxemburnak és Belgiumnak köszönhetően). Ebből kifolyólag a Bizottság kritikusabbá vált a feltételes adómegállapításokkal szemben és egyre inkább osztotta azt a szakirodalomban széles körben elterjedt nézetet, hogy számos uniós tagállam visszaél ezzel az eszközzel. Szintén a bizottsági fellépés irányába hatott, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikái vezetőhírek lettek a médiában, amely folyamatosan számolt be a dollárszázmilliókat vagy akár dollármilliárdokat is megtakarító, jelentős részben amerikai nagyvállalatokról. Utóbbiak a Trump-reform előtti, magas társasági adókulcsokkal operáló

amerikai adórendszer – amely potenciálisan jelentősen rontotta volna a versenyképességüket – egyik kiskapuját, a halasztott adófizetést (*tax deferral*), kihasználva nem vitték haza a leányvállalataiknál keletkezett nyereséget. Ehelyett székhelyüket olyan preferenciális adórezsimben tették át, ahol alacsonyok az adók és szabadon alkalmazhatják a különféle adóelkerülési technikákat. E tekintetben az olyan uniós tagállamok, mint a Benelux államok vagy Írország kifejezetten megfelelőek voltak e célra, amely komoly versenyelőnyt jelentett az európai vállalatokkal szemben.

Összességében véve tehát fokozatosan erősödött az igény a társadalomban a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépésre, amelyre a Bizottságnak is érdemben reagálnia kellett, mivel a folyamatok versenytorzító hatásuk miatt már a belső piacot is fenyegették. Ezzel párhuzamosan addigra az is világossá vált a Bizottság számára, hogy a hagyományos, jogalkotás útján való fellépés már nem tekinthető alkalmas eszköznek, mivel a preferenciális adórezsimet működtető tagállamok minden olyan bizottsági javaslatot – a tagállami vétó lehetősége miatt – megakasztottak a Tanácsban, amelyek esetlegesen veszélyeztették volna e státuszukat. Így bukott el többek között a közös konszolidált társasági adóalap vagy a pénzügyi tranzakciós adó. Más utakat kellett keresnie a Bizottságnak, amelyet végül az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok lefolytatásában talált meg a következő okok miatt:

- az Európai Unió már hosszú ideje elkötelezett az indokolatlan támogatások visszaszorítására,
- az EUMSZ 107. cikke csak szűk körben enged kivételeket,
- az állami támogatás bármilyen formában – akár adókedvezmények révén is – meg tud valósulni, szélesre tárva ezzel a bizottsági fellépés lehetőségét,
- az adó versenyjogi fogalma lényegesen szélesebb a hagyományos értelmezésnél,
- az EUMSZ 108. cikke alapján e területen a Bizottság speciális jogosítványokkal bír,
- tiltott állami támogatásra hivatkozva a Bizottság sokkal gyorsabban – akár hónapok alatt is – tud fellépni a „renitens” tagállammal szemben, mint a sokszor hosszú évekig is eltartó kötelezettségszegési eljárás segítségével.

Tekintettel arra, hogy a tagállami adóhatóságok által kibocsátott feltételes adómegállapítások is adóintézkedésnek minősülnek, elsőre alkalmas eszköznek tűnt a Bizottságnak az állami támogatások jogára támaszkodnia: több mint 1000 feltételes adómegállapítást tekintett át és a tagállamok ellen megindított hivatalos eljárások során olyan neves cégeknek biztosított feltételes adómegállapítások esetében rendelt el tiltott állami támogatás jogcímén

visszatérítést, mint az Apple, a Starbucks vagy az Amazon. Látható volt, hogy a Bizottság hosszú idő után felismerte, hogy az állami támogatások ellenőrzése vonatkozásában olyan speciális jogkörökkel bír, amelyeket eddig nem aknázott ki teljesen és alkalmasak lehetnek egy széleskörű fellépésre a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Habár a Bizottság a vizsgálatok megindításakor figyelembe vette az akkor elfogadott OECD BEPS Akciótervet, valamint – a társadalmi nyomás hatására – a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adózás elveinek beépítésére is törekedett, számos kritikát kapott nemcsak az érintett tagállamoktól, hanem a szakértőktől is. Utóbbiak ugyan üdvözölték a bizottsági fellépést, azonban rámutattak arra is, hogy a Bizottság a közvetlen adók területén lényegében véve tiltott adóharmonizációt hajt végre, mely jelentősen csökkentené a tagállamok mozgásterét. Különösen a bizottsági szokásos piaci ár elvének bevezetését, valamint az önálló és integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetűnek minősítését illették éles kritikával. A Bizottság ugyanis a saját korábbi gyakorlata és a gazdasági logikai érvek ellenére minősítette összehasonlíthatónak két vállalatípust arra hivatkozva többek között, hogy a társasági adórendszer célja mindkét esetben a nyereség megadóztatására irányul, valamint az integrált vállalatoknak csak egy másik csoportbeli vállalattal lefolytatott ügylet során kell igénybe venniük a transzferárképzést, egyéb esetekben ezek a vállalatok is piaci alapon folytatnak ügyleteket. A bizottsági szokásos piaci ár bevezetésére pedig úgy került sor, hogy az általa hivatkozott Belgium és Forum 187 ASBL ügyben⁸⁸³ a Bíróság nem mondta ki egyértelműen, hogy a szokásos piaci ár az EUMSZ 107. cikkéből levezethető. Ráadásul a tagállamok helyzetét tovább nehezítette az a tény, hogy a bizottsági szokásos piaci ár elve kötelező erejű és nincs annak jelentősége, hogy az beépítésre került-e a nemzeti jogrendbe, vagyis a Bizottság ezzel felülírja a nemzeti adójogszabályokat. Mindezt annak ellenére, hogy saját korábbi gyakorlata is ellentmondott e lépésnek, mivel még a jelen vizsgálatok nyitóhatározataiban is az OECD Transzferár-irányelveket alkalmazta. Ismételten érdemes itt megemlíteni Saturnina Moreno Gonzálezt, aki találóan fogalmaz: az EUMSZ 107. cikkéből származtatott szokásos piaci ár OECD Transzferár-irányelvek szerinti értelmezésével a Bizottság nemcsak arra kötelezi a tagállamokat, hogy a soft law jellegű irányelveket építsék be a jogrendjükbe, hanem arra is, hogy azokat a bizottsági felfogás alapján értelmezzék és alkalmazzák. Ez a kettőség viszont jogbizonytalansághoz vezethet, mivel míg az állami támogatások joga a hangsúlyt az adózók adott tagállamon belüli adóügyi

⁸⁸³ C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416].

elbánására helyezi, addig az OECD Transzferár-irányelvek a kettős adóztatás és a nyereségátcsoportosítás megakadályozását célozza.

Előzetesen tehát arra lehetett számítani, hogy az uniós bíróságok a legvitatottabb pontok (széles referenciarendszer, bizottsági szokásos piaci ár) vonatkozásában a tagállamok oldalára fognak állni. A Törvényszék azonban – igaz megkötésekkel – alapvetően mégis elfogadta a Bizottság érvelését, amely komoly meglepetésnek számít az előzetes szakértői vélemények tükrében. A Bizottság különösen az alábbiak miatt érezhette magát győztesnek:

- a Bizottság a jelenlegi vizsgálatok során követett irányvonala mégsem tér el korábbi gyakorlatától, amit az esetjog is igazol,
- főszabály szerint a referenciarendszert az általános társasági adórendszer alkotja, kivéve, ha a kérdéses adórendelkezések egyértelműen elválaszthatók az általános társasági adórendszertől,
- az önálló és az integrált vállalatok hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, ha a tagállami adójog nem tesz különbséget a két vállalat típus között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából,
- a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely része az EUMSZ 107. cikk alapján végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy ezt az elvet az adott tagállam jogrendje tartalmazza vagy sem.

A törvényszéki megkötések leginkább a transzferármeghatározási módszerre vonatkoztak: a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek és a Bizottság nem követelhet meg pontos eredményt a tagállamtól. Ezek a megkötések viszont érdemben nem veszélyeztették a bizottsági gyakorlatot, mivel a transzferármeghatározással kapcsolatos módszertan módosításával a Bizottság el tudta kerülni azt, hogy egy ügyet a szelektív előny sikertelen bizonyítása miatt elveszítsen. A törvényszéki ítéletek után a tagállamok joggal tarthattak attól, hogy az előzetes várakozásaikkal szemben mégis csökkeni fog a mozgásterük a közvetlen adók területén. Ráadásul a korábbi kritikus szakértői vélemények is visszafogottabbak lettek, amely elsősorban annak köszönhető, hogy a Törvényszék – épp a szelektív előny sikertelen bizonyítása miatt – több bizottsági határozatot is megsemmisített és mérsékelte – elsősorban a transzferármeghatározási módszer területén – a bizottsági törekvéseket.

A Bizottság tehát kedvező előjelekkel várhatta a Bíróság ítéleteit, azonban már a Fiat ügyben megszületett főtanácsnoki indítványok után nehéz helyzetbe került. Hiszen a főtanácsnoki indítványok hiába erősítették meg és finomították a törvényszéki ítéleteket olyan kérdésekben, mint a tagállami hatóságoknak a transzferármeghatározási módszerek alkalmazása során

meglévő mérlegelési mozgástere, az általános jogelvekre történő korlátozott hivatkozás lehetőségének vagy a jelen ügyek vizsgálata során alkalmazott bizottsági megközelítés újszerűségének elismerése (a főtanácsnok szerint viszont ez nem sérti a jogbiztonság elvét), ha közben kardinális kérdésekben egyértelműen visszaszorították a bizottsági törekvéseket. Utóbbiak kapcsán ugyanis a főtanácsnok kimondta, hogy a szokásos piaci ár elve a tagállami jogban gyökerezik és nem vezethető le az EUMSZ 107. cikkéből, továbbá csak akkor alkalmazható, ha az ténylegesen is (konkrét jogszabályhelyek!) beépítésre került a referenciarendszerként szolgáló tagállami adórendszerbe. Ennek hiányában tagállami közigazgatási/bírói gyakorlatra vagy az adórendszer feltételezett céljára nem lehet hivatkozni. Habár a főtanácsnoki indítványok jogilag nem kötik a Bíróságot, ítéletei rendszerint mégis követik ezeket. A Fiat ügyben ez be is következett: a Bíróság megerősítette a főtanácsnoki indítványokban foglaltakat és megállapította, hogy a Bizottság helytelenül határozta meg a referenciarendszert, ezért az ahhoz kapcsolódó elemzése is hibás, ami maga után vonja a törvényszéki ítélet hatályon kívül helyezését is. Az ítélet fényében úgy értékeltük a fejleményeket, hogy a Bizottság rendkívül nehéz helyzetbe került, mivel ezentúl nemcsak a transzferármeghatározási módszerekkel kapcsolatban elkövetett számítási hibákkal (amelyekhez egyébként a jövőben jó eséllyel könnyen alkalmazkodhat), hanem a szelektivitásra vonatkozó elemzések egészének megsemmisítésével is számolnia kell majd. Ez pedig ahhoz vezethet, hogy a jövőben korlátozottan tud támaszkodni az állami támogatások jogára a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben pl: az érintett tagállam sikeresen érvelhet a szűkebb referenciarendszer mellett, ha a Bizottság az adórendszer céljaira hivatkozik a konkrét jogszabályi rendelkezések helyett. A tagállamok ellenben úgy értékelhetik az ítéletet, hogy a Bíróság fellépett a tiltott adóharmonizációval szemben és megvédte a tagállami autonómiát a közvetlen adók területén.

Az eddigi fejlemények rövid összefoglalását követően arra a kérdésre kell elsőként választ adnunk, hogy a Bíróság Fiat ügyben hozott ítélete fényében a Bizottság alkalmas eszközt választott-e a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépésre, amikor – a 2010-es évek elején járhatatlannak látszó – jogalkotási utat feladva az állami támogatások jogára támaszkodva indította meg a vizsgálatait 2013-2014-ben. Ahogy fentebb említettük a Bíróság lényegesen szűkítette a bizottsági mozgásteret, tiltott adóharmonizációnak minősítve a bizottsági törekvéseket. Azok a korábbi, még a bizottsági vizsgálatok szakaszában megfogalmazódott általános szakértői vélemények, amelyek a széles referenciarendszert és a bizottsági szokásos piaci árat súlyos kritikákkal illették, lényegében véve megerősítést nyertek. Ennek alapján úgy véljük, hogy a Bizottságnak a jövőben

várhatóan nehezebb lesz majd megállapítani a szelektív előny létét, mivel csak a konkrét tagállami jogszabályokra támaszkodhat és az adórendszer feltételezett céljából sem indulhat ki, amely nemcsak a bizottsági szokásos piaci ár alkalmazását, hanem egyúttal a széles referenciarendszeren alapuló vizsgálatokat is ellehetetleníti. Ezt az érvelést erősíti az a tény is, hogy a bizottsági vizsgálatok során a tagállamok (a brit EKT szabályozás ügyet leszámítva) a szűkebb referenciarendszer alkalmazása mellett érveltek és kiálltak a tagállami jogban gyökerező szokásos piaci ár elve mellett. A Fiat ítélet tükrében felmerül tehát a kérdés, hogy vajon van-e alternatív út a Bizottság számára vagy inkább célszerűbb visszatérnie a hagyományos jogalkotási úthoz. Előzetesen úgy véljük, hogy a Bizottságnak az utóbbi utat kellene követnie, amely viszont nem zárja ki, hogy a bírósági ítéletben foglaltakat követve ezzel párhuzamosan továbbra is indít állami támogatási szempontú vizsgálatokat a tagállamokkal szemben, ha egyes feltételes adómegállapítások kapcsán tiltott állami támogatást gyanít. Ugyanakkor a Bizottságnak el kell fogadnia, hogy ezek a vizsgálatok a továbbiakban csak kiegészítő jellegűek, a fő irányvonalat a jogalkotás útján való fellépés jelenti. Az elkövetkezőkben éppen ezért érdemes áttekintenünk a legfrissebb szakértői véleményeket is, hogy mennyire megalapozott ez a gondolatmenet.

Ryan Finley egyik tanulmányában⁸⁸⁴ úgy értékelte a fejleményeket, hogy a Bizottságnak a jövőben nehéz lesz amellet érvelnie, hogy egy tagállami APA tiltott állami támogatást valósít meg, viszont az alkalmazandó jogi standardok továbbra is problematikusak maradnak. Hangsúlyozta továbbá, hogy az ítélet azt jelenti, hogy a Bizottság nemcsak az EUMSZ 107. cikkből levezetett szokásos piaci árat, hanem az OECD Transzferirányelveket sem használhatja fel a vizsgálatainak során, kizárólag a nemzeti jogból indulhat ki (egy kiskaput azért nyitva hagyott: a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok figyelembevehetőek, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal). Ez pedig megpecsételi az Apple ügyben hozott törvényszéki ítélet ellen benyújtott fellebbezését is. Másrészt megjegyezte, hogy a Bíróság elviekben nem kifogásolta a széles referenciarendszert, valamint az önálló és integrált vállalatok összehasonlíthatóságát, viszont félreértelmezte a törvényszéki ítéletet mikor azt állította, hogy a Törvényszék is elfogadta a referenciarendszer részeként az OECD standardok szerinti szokásos piaci árat. Utóbbi pedig azt eredményezte, hogy a Bíróság figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdése önmagában véve harmonizációs eszköznek tekinthető (egységes standard). A szokásos piaci ár elvének alkalmazása ugyanis elengedhetetlen ahhoz, hogy azonosítani lehessen azokat az adóintézkedéseket, amelyek

⁸⁸⁴ Ryan FINLEY: The Fiat State Aid Judgment: Clarity or More Confusion? *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022) 1189.

„bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítik”. Ha a szokásos piaci ár elvének tartalmát az egyes tagállamok jogszabályai határoznák meg, annak nem lenne sok értelme, mivel akkor az EUMSZ 107. cikk 1. bekezdésében meghatározott egységes standard eltérő értelmezését vonná maga után. Ehelyett azonban a Bíróság a nemzeti jog primátusa mellett állt ki, amely szélsőséges esetekben lehetetlenné teszi a tiltott állami támogatás megállapítását: hiszen csak akkor lehet erről szó, ha a tagállami adójogszabályokat következtlenül alkalmazzák. További probléma a Bíróság érvelésével, hogy a Fiat ügyben ugyan elismeri Luxemburg szándékát a szokásos piaci ár elvének alkalmazására, viszont nem követeli meg, hogy azt az OECD vagy más multilaterális szerződés standardjainak megfelelően alkalmazza. Ez pedig ellentmond a Belgium és Forum 187 ASBL ügyben szereplő értelmezésnek: míg ebben az ügyben a belga királyi rendeletben szereplő általános utalás a szokásos piaci ár OECD standardok szerinti értelmezésére elegendő hivatkozási alapot jelentett arra, hogy a Bíróság a referenciarendszer részének nyilvánítsa az OECD standardok szerinti szokásos piaci árat, addig a Fiat ügyben ezzel szemben a luxemburgi adótörvényben szereplő konkrét utalás viszont mégsem. Végezetül szintén kérdéses, hogy a Bíróság mit ért pontosan az alatt, hogy egy transzferár-irányelvi szabályozás nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen a diszkriminációmentes adóztatás elvével. E tekintetben ugyanis az ítélet semmilyen minőségi standarddal vagy mennyiségi határértékkel nem szolgál, amely így a jövőben várhatóan további jogvitákat fog eredményezni. Ryan Finley egy másik tanulmányában⁸⁸⁵ azt a kérdést vizsgálta meg, hogy noha a Fiat ügyben a Bíróság kimondta, hogy a szokásos piaci ár elve kapcsán kizárólag a nemzeti adórendszer lehet kiindulni, meghagyott egy kiskaput is: a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok mégis figyelembevehetők, ha azokra a nemzeti adórendszer kifejezetten utal. Habár ez elsősorban egy jó lehetőségnek tűnik a Bizottság számára, hogy továbbra is keményen tudjon fellépni az állami támogatások jogára támaszkodva, jó eséllyel viszont ez olyan tág értelmezést tesz lehetővé, amelynek következtében még a legkirívóbb szelektív adóintézkedések is mentesülhetnek alóla. Hiszen a tagállami jogrendszerek általában csak általános jelleggel utalnak az egyes – OECD Transzferár-irányelvekben szereplő – transzferármeghatározási módszerekre. E tekintetben pedig tovább nehezíti a Bizottság helyzetét, hogy a Belgium és Forum 187 ASBL és a Fiat ügyek alapján – ahogy azt fentebb említettük – úgy tűnik, hogy ebben a kérdésben nem következetes a bírósági gyakorlat. Végezetül egy tagállam bármikor megteheti, hogy az OECD Transzferár-irányelvekre történő közvetlen utalást törli a jogrendszeréből és ezzel

⁸⁸⁵ Ryan FINLEY: Fiat and the Rejection of External Transfer Pricing Parameters. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 12, 2022) 1354.

kiiktatja azt az alacsony kockázatot is, amelyet ez a kiskapu rejt. Éppen ezért könnyen lehet, hogy ezt a Fiat ügyben biztosított kiskaput a Bizottság a gyakorlatban nem fogja tudni használni. Pierre-Antoine Klethi-Peter Adriaansen szerzőpáros szerint is a súlyos vereség ellenére még van kiskapu a Bizottság számára. Ugyanakkor, szemben Ryan Finley-vel, ezt nem a tagállami jogrendszeren kívüli paraméterek és szabályok (pl: OECD Transzferirányelvek) esetleges alkalmazásában kell keresni, hanem egy teljesen más megközelítésben, amelyet a Bizottság a jelenleg még bizottsági vizsgálati fázisban lévő ügyeiben (Nike, Ikea) is ki tud már használni. Ennek kapcsán a szerzőpáros két utat említ. Egyrészt a Bizottság a tagállami jog szerinti szokásos piaci ár elve gyakorlati alkalmazása szempontjából összehasonlíthatja a kérdéses multinacionális vállalatot a vele hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalatokkal, másrészt a Bizottság azt is megteheti, hogy a kérdéses feltételes adómegállapítás (egyedi támogatás) helyett az adott tagállam egész transzferárazási szabályozását potenciális támogatási programként kezelve indít vizsgálatot. Éppen ezért a multinacionális vállalatok még nem lélegezhetnek fel: a Bizottság elviekben folytathatja a kemény fellépését, de a jövőben jobban meg kell indokolnia egy vizsgálatot, ha sikerrel akar járni.⁸⁸⁶ Robert Goulder viszont úgy véli, hogy ez a kiskapu egyáltalán nem létezik és a jövőben a Bizottság a tagállami adórendszeren kívüli paramétereket és szabályokat nem használhatja fel arra, hogy a referenciarendszert meghatározza. Ez rövid távon előre vetíti a Bizottság vereségét az Apple ügyben, míg hosszú távon értelmetlenné teszi az állami támogatások jogán alapuló fellépést a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben, kivéve az olyan eseteket, amikor a tagállam nyíltan eltér a saját jogszabályaitól.⁸⁸⁷ Az előbb említett álláspontok között van Ruth Mason, aki szerint a Bíróság megvédte a tagállami autonómiát a közvetlen adók területén, amelyet a Bizottság rejtett adóharmonizációval fenyegetett. A Belgium és Forum 187 ASBL ügy kapcsán pedig egyértelművé tette, hogy az nem jelent hivatkozási alapot a bizottsági szokásos piaci árhoz és nem biztosít kiskaput a Bizottságnak a tagállami jogszabályokon kívüli paraméterek alkalmazásához. Amennyiben a Bizottság mégis sikerrel járt volna, akkor veszélybe került volna a jogbiztonság: a bizottsági szokásos piaci ár tartalma – tekintettel arra, hogy az eltér mind a tagállami szabályoktól, mind az OECD Transzferirány-elvektől – bizonytalan volt és könnyen azt eredményezhette volna, hogy egy tagállami szabályozásnak megfelelő feltételes adómegállapítás tiltott állami támogatásnak minősül, mivel az eltér a bizottsági szokásos piaci

⁸⁸⁶ Pierre-Antoine KLETHI-Peter ADRIAANSEN: The Fiat EU state aid case: swansong or phoenix reborn? *Tax Journal*, December 9 2022. 17-18.

⁸⁸⁷ Robert GOULDER: CJEU to the Rescue: As Goes Fiat, So Goes Apple. *Tax Notes*, December 2 2022. <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cjeu-rescue-goes-fiat-so-goes-apple/2022/12/02/7ff5w>.

ártól. Éppen ezért a Fiat győzelme egyúttal a jogbiztonság győzelmének is tekinthető, amely a jövőben jelentősen korlátozni fogja az ambiciózus bizottsági törekvéseket ezen a területen. Ennek ellenére – ahogy azt a Fiat ítélet is jelzi – egy alternatív megoldással még élhet a Bizottság: egy adott tagállam egész transzferárszabályozását veti vizsgálat alá és bebizonyítja, hogy az rendszerszinten előnyben részesíti a multinacionális vállalatokat az önálló vállalatokhoz képest. Ehhez viszont a Bizottságnak új vizsgálati módszereket kell kidolgoznia pl: az adott tagállami transzferárszabályozás belső inkonzisztenciájára alapozva.⁸⁸⁸

A fentiek alapján azt mondhatjuk, hogy a szakértők alapvetően egyetértettek abban, hogy a Bizottság gyakorlatilag elvesztette a jogi küzdelmet, melyet az állami támogatások jogára alapozva a multinacionális vállalatok ellen indított, mivel, ha kizárólag a tagállami adórendszer képezheti a referenciarendszert, akkor az jelentősen csökkenti a fellépés hatékonyságát. Egyedül csak abban volt vita, hogy létezik-e alternatív út a Bizottság számára. E tekintetben viszont megoszlottak az álláspontok. A szakértők leginkább abban látták a lehetőséget, hogy ha a Bizottság egy adott tagállam egész transzferárszabályozását veszi vizsgálat alá. Úgy véljük, hogy ha a Bizottság végül ebbe az irányba mozdulna el, akkor az nem lenne teljesen meglepő, mivel – ahogy azt korábban már említettük – a 2000-es évek hasonlóval próbálkozott, melynek során 12 tagállam speciális, a multinacionális vállalatoknak különböző kedvezményeket biztosító, adórezsimjét vette górcső alá. Habár 15 eljárást indított, ebből később 13-at megszüntetett, majd egy jelentésben összegezte a tapasztalatait. Ez utóbbi tény rávilágít arra, hogy ez az út sem feltétlenül tűnik járhatóbbnak, mint a mostani, ráadásul a Fiat ítéletet alapul véve könnyen lehet, hogy a Bizottság itt is belefutna a tiltott adóharmonizációba, ha a kemény fellépés érdekében túlságosan innovatív módszerekhez folyamodna. Éppen ezért inkább úgy látjuk, hogy a Fiat ítélet tükrében az állami támogatások jogára alapozott fellépés a jövőben nem lesz főirány, hanem csak kiegészítő szerepet fog betölteni az uniós jogalkotás mellett. Ez egybecsengene azon szakértők véleményével,⁸⁸⁹ akik már a bizottsági vizsgálatok során azt hangoztatták, hogy a Bizottságnak vissza kell térnie a hagyományos jogalkotáson keresztül való fellépésre vagy tartózkodnia kell a tagállami adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok önkényes referenciarendszerbe építésétől. Ugyanis a jelen eljárások sértik a tagállamok adószuverenitását, ellentétesek az esetjoggal, aláássák a feltételes adómegállapítások fő célját (jogbiztonság), veszélyeztetik a külföldi beruházásokat és tiltott adóharmonizációhoz vezetnek. Szerintük a megoldást az jelentené, ha

⁸⁸⁸ Ruth MASON: Ding-Dong! The EU Arm's-Length Standard Is Dead. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022) 1251-1256.

⁸⁸⁹ HRUSHKO i. m. 356-359., GORMSEN i. m. 381-382.

a Bizottság rövid távon kizárólag a nemzeti adórendszert tekintené referenciarendszernek vagy megkísérli beépíteni az Európai Unióban széles körben alkalmazott OECD Transzferár-irányelveket az uniós jogba. Hosszabb távon pedig a tagállami társasági adórendszerek harmonizációjára kellene törekednie, amellyel egyszerre venné elejét a tagállamok közötti adóversenynek és a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak.

Összességében véve tehát arra a következtetésre juthatunk, hogy a Bizottság nem választott alkalmas eszközt, amikor a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépés fő irányvonalának az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatokat tette. Ennek kapcsán egyetértünk Saturnina Moreno Gonzálezzel, aki szerint az állami támogatásokra vonatkozó szabályozást csak korlátozottan lehet alkalmazni a káros adóverseny és az adóalap erózióval szemben, mivel annak a nemzeti adórendszerek belső koherenciája és nem az egyes adórendszerek közötti eltérések a fókusz. Éppen ezért egyedül ez az eszköz nem képes kezelni a nemzetközi adózás problémáit, a hangsúlyt az adóelkerülés elleni uniós jogalkotásra kell helyezni.⁸⁹⁰ Ugyanakkor ez egyáltalán nem jelenti azt, hogy a bizottsági fellépés teljesen eredménytelen lett volna: a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamok az adórendszerük legkirívóbb kiskapuit bezárták és – a korábbi évek vétóival ellentétben – hozzájárultak olyan uniós jogszabályok elfogadásához, amelyek fokozatosan csökkenteni fogják annak lehetőségét, hogy a multinacionális vállalatok adóelkerülési technikákat tudjanak használni. Az elkövetkezőkben ezt a kérdést tekintjük át részletesebben.

A Bizottság 2013-2014-ben megindult vizsgálatait – habár egy jól átgondolt cselekvéssorozat volt – némiképp váratlanul érintette a preferenciális adórezsimeket működtető uniós tagállamokat (elsősorban Írországot, Luxemburgot és Hollandiát), amelyek – mint korábban részleteztük – éles kritikákat fogalmaztak meg a bizottsági vizsgálatokkal szemben. Ennek ellenére, ahogy a vizsgálatok haladtak előre, fokozatosan – köszönhetően a közvélemény erős nyomásának is – módosítani kényszerültek a multinacionális vállalatoknak kedvező jogszabályaikon és az adóelkerülés elleni uniós jogalkotási kezdeményezések vonatkozásában egyre inkább elálltak azok blokkolásától (az uniós jogalkotási kezdeményezésekre a későbbiekben külön is kitérünk). Tekintettel arra, hogy a jogszabályváltozások ismertetése meghaladná a jelen disszertáció kereteit, ezért az érintett országok kapcsán csak néhány példát emelünk ki, ezzel is érzékeltetve azok jelentőségét. Írországból hosszú ideig működött a Double Irish with Dutch Sandwich adóelkerülési gyakorlat,⁸⁹¹ amellyel elsősorban a Google élt annak érdekében, hogy kikerülhessen a reklámbevételeit terhelő relatíve magas brit

⁸⁹⁰ GONZÁLEZ (2017) 20-21.

⁸⁹¹ A gyakorlatot részletesen ismertettük a 76. oldalon.

társasági adó (20%) hatálya alól. A gyakorlatot mind a szakirodalom, mind a közvélemény erősen kritizálta, így az ír kormány – egy kötelezettségszegési eljárástól tartva – megszüntette ezt a kiskaput még 2015-ben.⁸⁹² Az új szabályozás szerint minden cég, amelyet Írországban jegyeztek be, Írországban adóköteles kivéve, ha ezt egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény kizárja. Ez alól azonban volt kivétel pl: amely vállalat 2015. január 1-én nem rendelkezett ír adóilletékességgel, az megőrizte ezt a státuszt egészen 2020 végéig.⁸⁹³ 2021 végén pedig Írország a globális minimumadóról szóló OECD tárgyalások során feladta az addig alkalmazott rendkívül alacsony 12,5%-os társasági adókulcsát és elfogadta a 15%-os minimumkulcsot.⁸⁹⁴ Hollandia is hasonló utat járt be: a kritikák és a bizottsági fellépés nyomán 2017-ben megkezdte az adórendszere átalakítását. Felismerték, hogy a postaláda cégek hozzájárulnak a multinacionális vállalatok adóelkerüléséhez, amely rombolja az ország megítélését és veszélyezteti a jövőbeli befektetéseket. 2018-ban bejelentették, hogy intézkedés bevezetését tervezik a multinacionális vállalatok nyereségének alacsony adókulcsokat alkalmazó országokba vagy adóparadicsomokba történő átcsoportosításával szemben.⁸⁹⁵ Ennek keretében 2019-ben elhatározták, hogy véget vetnek annak a közkedvelt adóelkerülési gyakorlatnak, amely a kamatok és a jogdíjak forrásadó alóli mentességének kihasználásán alapult. Éppen ezért 2021-től kezdve mindkét esetre előírták a forrásadó (25,8%) megfizetését, ha a kifizetések olyan országokba irányultak, ahol a társasági adókulcs 9%-nál alacsonyabb vagy szerepel az EU adóparadicsomos feketelistáján.⁸⁹⁶ A holland kormány szerint a lépés jelentősen visszavetette az alacsony adókulcsú országokba és adóparadicsomokba áramló kamat és jogdíj kifizetéseket: a 2019-es 36,4 milliárd euróról 2021-re 1,5 milliárd euróra csökkent az összeg. 2024-től kezdve a szabályozás tovább szigorodik: az osztalékkifizetések is a forrásadó hatálya alá kerülnek. Emellett 2022-ben eltörölték a kereskedelmi nyereségből származó adóköteles jövedelmek lefelé történő kiigazításának a gyakorlatát (a Magatartási Kódexszel foglalkozó munkacsoport 1999 óta követelte), valamint 25%-ról 25,8%-ra emelték az általános társasági adókulcsot.⁸⁹⁷

⁸⁹² ERDŐS (2019) i. m. 237–239.

⁸⁹³ WÁGNER (2020) 338-339.

⁸⁹⁴ Lisa O'CARROLL-Richard PARTINGTON: What does the Irish tax deal mean for multinationals? *The Guardian*, 7 Oct 2021. <https://www.theguardian.com/world/2021/oct/07/why-is-ireland-key-to-taxing-multinationals>.

⁸⁹⁵ Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. 67.

⁸⁹⁶ Ezzel kapcsolatban lásd: EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

⁸⁹⁷ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: Introductory statement Prof. Dr. Jan van de Streek (Professor of Tax Law, University Leiden) | 'Case studies in Member States national tax policies – The Netherlands: implemented national tax reforms and the combat against aggressive tax schemes'. Monday, 28 March 2022. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/246347/Jan%20van%20de%20Streek%20Statement.pdf>, Tax avoidance

Írországhoz és Hollandiához hasonlóan Luxemburnak is lépnie kellett, amelyet – a korábban részletezett – LuxLeaks botrány is sürgetett. Utóbbi ugyanis rávilágított a luxemburgi feltételes adómegállapításokra vonatkozó gyakorlat (unilaterális feltételes adómegállapítások biztosítása multinacionális vállalatoknak) gyenge pontjaira. A feltételes adómegállapítások kibocsátásával kapcsolatos döntést ezentúl egy öt tagú speciális bizottság végzi, a jogellenesen kibocsátott APA-kért 3-10 ezer eurós bírság jár, valamint a továbbiakban Luxemburg is részt vesz a feltételes adómegállapításokra vonatkozó uniós szintű automatikus információcserében. Ennek köszönhetően az elmúlt években változás állt be és lecsökkent a hatályban lévő APA-k száma: 599-ről (2016) 14-re (2018). Ezzel párhuzamosan az APA-k iránti igény is radikálisan zuhant: 187-ről (2015) 2-re (2021). Továbbá Luxemburg korlátozta a többlet kamat levonásának a lehetőségét, megadóztatja az alacsony adókulcsokat alkalmazó harmadik országban szerzett passzív jövedelmet, valamint bevezette az adóelkerülés visszaszorítását célzó általános szabályt (GAAR) és módosította a külföldi állandó telephely fogalmát a saját jogrendszerében. 2020-ban pedig életbe lépett az a módosítás, mely kimondta, hogy a 2015. január 1. előtt kibocsátott feltételes adómegállapítások hatálya a 2019-es adóév végével megszűnt.⁸⁹⁸

A fentiek tükrében tehát látszik, hogy a bizottsági vizsgálatok – a közvélemény nyomásával együtt – egyrészt arra készítették ezeket a tagállamokat, hogy a korábbi, a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező adójogi környezetet megváltoztassák. Másrészt fel kellett adniuk azt a gyakorlatukat, hogy a közvetlen adók területén az uniós adóharmonizációs törekvéseket folyamatosan akadályozzák. Hiszen, ahogy korábban említettük, éppen ennek következtében bukott el például a 2011-es közös konsolidált társasági adólapról szóló bizottsági javaslat is, amely végül a bizottsági vizsgálatok katalizátora lett. E tekintetben jelentős előrelépésről beszélhetünk, mivel a bizottsági vizsgálatok megindulását követő időszakban több fontos irányelv,⁸⁹⁹ illetve annak módosítása is elfogadásra került, amelyek közül az alábbiakat érdemes kiemelni:

via the Netherlands significantly reduced thanks to measures. *Government of the Netherlands*, 28-06-2022. <https://www.government.nl/latest/news/2022/06/28/tax-avoidance-via-the-netherlands-significantly-reduced-thanks-to-measures>.

⁸⁹⁸ Erről részletesen lásd: Ruud De MOOIJ-Dinar PRIHARDINI-Antje PFLUGBEIL-Emil STAVREV: International Taxation and Luxembourg's Economy. *IMF Working Paper*, WP/20/264. 8-11., Hélène CREPIN: Tax controversy evolution continues apace in Luxembourg. *EY Luxembourg International Tax Services Partner*, 25 May 2022. https://www.ey.com/en_lu/tax/tax-controversy-evolution-continues-apace-in-luxembourg.

⁸⁹⁹ A jogi kötőerővel nem rendelkező soft law jellegű dokumentumokkal (pl: ajánlás) és az el nem fogadott bizottsági javaslatokkal (pl: digitális adó) most nem foglalkozunk.

- Közigazgatási irányelv (DAC I. irányelv)⁹⁰⁰ és – a bizottsági vizsgálatok után bekövetkező – módosításai,
- ATAD irányelv,⁹⁰¹
- Globális minimumadó bevezetésére vonatkozó uniós irányelv.⁹⁰²

A Közigazgatási irányelvben található az adóhatóságokra és az adózók adóügyeivel foglalkozó egyéb személyekre vonatkozó eljárási szabályok. Az irányelv abból a felismerésből fakad, hogy a globalizáció folytán a tagállamoknak egyre nagyobb szüksége van az adózás területén a kölcsönös segítségnyújtásra, mivel – többek között az adófizetők mobilitása és a határokon átnyúló ügyletek száma miatt – egyre nehezebb a fizetendő adót megállapítani. Mindez hozzájárul az adócsalás és az adóelkerülés növekedéséhez, ami veszélyezteti a belső piac integritását. A tagállamok tehát a többi tagállamtól származó információk hiányában nem tudják kezelni a saját belső adózási rendszerüket, különös tekintettel a közvetlen adózásra, ami új közigazgatási együttműködés kidolgozását tette szükségessé. Ezen túlmenően fontos szempont a jogszerű üzleti titkok védelme, illetve az egyenlő versenyfeltételek megteremtése a vállalkozók számára. Az irányelv részletesen foglalkozik az információcsere (megkeresésre, kötelező automatikus és spontán), a közigazgatási együttműködés egyéb formái, a közigazgatási együttműködés feltételei, a Bizottsággal való kapcsolat, valamint a harmadik országokkal fennálló kapcsolatok kérdéseivel⁹⁰³. Az irányelv 2011-es hatályba lépése óta számos módosításon esett át, amelyek közül a legtöbb az automatikus információcserét érintette:

- DAC II. irányelv,⁹⁰⁴ amely az OECD Közös Jelentéstételi Sztemdredre vonatkozó szabályozás ülteti át az uniós jogrendbe: automatikus információcsere útján biztosítja az adóhatóságoknak, hogy országhatártól függetlenül bankszámlaadatokat cseréljenek egymással, nemcsak a magán-, hanem a jogi személyek esetében is,

⁹⁰⁰ A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről, HL L 64., 2011.3.11., 1-12. o. és annak módosításai.

⁹⁰¹ A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. HL L 193, 2016.7.19., 1-14. o.

⁹⁰² A Tanács 2022/2523/EU irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról. HL L 328., 2022.12.22., 1–58. o.

⁹⁰³ A Közigazgatási irányelvet részletesen elemzi: BÉKÉS (2019) i. m. 245-247.

⁹⁰⁴ A Tanács 2014/107/EU irányelve (2014. december 9.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 359., 2014.12.16., 1–29. o.

- DAC III. irányelv,⁹⁰⁵ amely kiterjeszti az automatikus információcsere a határokon átnyúló vonatkozású feltételes adómegállapításokra,
- DAC IV. irányelv,⁹⁰⁶ amely bevezeti az országokénti jelentésekre vonatkozó kötelező automatikus információcsere a tagállamok között,
- DAC V. irányelv,⁹⁰⁷ amely 2018 januárjától lehetővé teszi a tagállami adóhatóságoknak, hogy a Pénzmosás elleni irányelv alapján hozzáférjenek a pénzügyi intézmények által beszerzett információkhoz, dokumentumokhoz,
- DAC VI. irányelv,⁹⁰⁸ amely alapján az adótervezésben közreműködők a tagállamok adóhatóságai felé kötelesek jelenteni a határokon átnyúló konstrukciók kapcsán az irányelvben meghatározott információkat,
- DAC VII. irányelv,⁹⁰⁹ amelynek célja annak biztosítása, hogy a tagállamok automatikusan információt cseréljenek az eladók által a digitális platformokon termelt bevételekről, függetlenül attól, hogy a platform az EU-ban található-e vagy sem.

Az ATAD irányelvet 2016-ban fogadták el a Bizottság adóelkerülés visszaszorítását célzó csomagterve (Anti Tax Avoidance Package) részeként.⁹¹⁰ Az irányelv megszületése ahhoz a felismeréshez kapcsolódik, hogy a nagy multinacionális vállalatok nem ott fizetnek adót, ahol a nyereségük keletkezett. Nemzetközi szinten az e gyakorlat ellen való fellépést szolgálja az OECD BEPS Akcióterv,⁹¹¹ amelyet az Európai Unió is üdvözölt és támogatta a BEPS-ajánlások mihamarabbi átültetését az uniós jogrendbe. Ennek keretében fogadták el az ATAD irányelvet, amelynek célja a belső piacon történő adóalap-erózió és a belső piacról kifelé irányuló nyereségátcsoportosítás megakadályozása. Hatálya minden olyan adózóra kiterjed, amely egy vagy több tagállamban a társasági adó alanya. Továbbá az irányelvet alkalmazni kell minden olyan harmadik országban adóügyi illetőséggel rendelkező gazdálkodó szervezet telephelyére, amely egy vagy több tagállamban működik. Az irányelv a kitűzött célt

⁹⁰⁵ A Tanács 2015/2376/EU irányelve (2015. december 8.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 332., 2015.12.18., 1—10. o.

⁹⁰⁶ A Tanács 2016/881/EU irányelve (2016. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 146., 2016.6.3., 8—21. o.

⁹⁰⁷ A Tanács 2016/2258/EU irányelve (2016. december 6.) a 2011/16/EU irányelvnek a pénzmosás elleni küzdelmet szolgáló információkhoz való adóhatósági hozzáférés tekintetében történő módosításáról. HL L 342., 2016.12.16., 1—3. o.

⁹⁰⁸ A Tanács 2018/822/EU irányelve (2018. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 139., 2018.6.5., 1—13. o.

⁹⁰⁹ A Tanács 2021/514/EU irányelve (2021. március 22.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU irányelv módosításáról. HL L 104., 2021.3.25., 1—26. o.

⁹¹⁰ Az Adóelkerülés elleni csomagot ismerteti: BÉKÉS (2019) i. m. 242-245.

⁹¹¹ Az akcióterv lényegét a 133-134. oldalon részleteztük.

minimumszabályok lefektetésével kívánja elérni az alábbi területeken: kamatok levonhatóságának korlátozása, tőke kivonás megadóztatása, visszaélés elleni általános szabály (GAAR), ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok és a hibrid struktúrák kezelésére irányuló rendelkezések.⁹¹²

Globális minimumadó bevezetésére vonatkozó uniós irányelv háttérében az az OECD által Franciaország és Németország kezdeményezésére még 2019-ben megindult kezdeményezés áll, amely egy globális minimumadó-szabályozás (GloBE) keretrendszerének kidolgozását irányozta elő a digitális gazdaság adóztatásáról szóló javaslatának második pilléréként. A kezdeményezéshez 2021 nyarán 130 ország fejezte ki csatlakozási szándékát, Magyarország 2021 októberében csatlakozott. A javaslat értelmében, ha egy 750 millió euró feletti konszolidált árbevételű multinacionális vállalatcsoport leányvállalatainak adóterhelése egy adott országban nem éri el a minimumadó mértékét (a 15%-os effektív adóterhelést), akkor az adókülönbötet szükségszerűen be kellene szedni az anyavállalat országában az anyavállalattól. A szabályozás az eredeti tervek szerint az OECD országokban lévő leányvállalatok esetében 2023. január 1-én, míg a harmadik országokban 2024-ben léptek volna hatályba. Az Európai Unió – kifejezetten a legnagyobb tagállamok – kezdetektől fogva törekedett arra, hogy már 2023-ban bevezesse a globális minimumadót. Ennek érdekében 2021 végén megjelent a Bizottság vonatkozó javaslata, azonban – elsősorban a magyar vétónak köszönhetően – csak 2022. december 12-én tudtak az uniós tagállamok elvi megállapodásra jutni annak elfogadásáról. Ezt követően viszonylag hamar, már 2022. december 14-én hatályba is lépett az irányelv, amely a fent említett OECD szabályozást ülteti át az uniós jogba.⁹¹³

Összességében véve azt mondhatjuk, hogy a bizottsági vizsgálatok megindulása – és a közvélemény nyomása – indirekten elősegítette több fontos, a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorítását célzó uniós irányelv elfogadását. Úgy tűnik, hogy a tagállamok felismerték, hogy nemcsak uniós, hanem egyben nemzeti érdek is az adóelkerüléssel szembeni fellépés. Ez még akkor is komoly eredménynek tekinthető, ha a korábban súlyos kritikákkal illetett Benelux államok és Írország adórendszerei

⁹¹² Az irányelvet és annak magyarországi implementációját részletesen ismerteti: BÉKÉS (2019) i. m. 76-87.

⁹¹³ A szabályozásról részletesen lásd: Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules. *OECD Publishing*, Paris, 2022. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/25d30b96en.pdf?expires=1673111739&id=id&accname=guest&checksum=DFC12405D893E25C7EE41267BD69D196>. Rövid összefoglalást az alábbi cikk tartalmazza: BAGDI Lajos: „Game over” – Megszületett a döntés a globális minimumadó bevezetéséről (2. rész). *Adó Online*, 2023. január 2. <https://ado.hu/ado/game-over-megszuletett-a-dontes-a-globalis-minimumado-bevezeteserol-2-resz-2/>. A globális minimumadó gyakorlati működését elemzi: CZOBOLY Gergely: Globális minimumadó bevezetésének lehetséges hatásai a klasszikus adóstruktúrákra. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5. (3. különszám). 79-94.

valószínűsíthetően továbbra is tartalmazzák a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait támogató rendelkezéseket.⁹¹⁴ Ugyanis a legkirívóbb (pl: Double Irish with Dutch Sandwich) kikapukat az erős nyomás hatására már kénytelenek voltak kiiktatni az adórendszerükből és a jövőben várhatóan ezen az úton fognak továbbhaladni. Ebből kifolyólag arra a következtetésre juthatunk, hogy a közvetlen adók területén – az esetleges tagállami vétó ellenére is – a jogalkotás útján való fellépés végső soron hatékonyabb eszköznek bizonyul, mint a tiltott adóharmonizáció veszélyével járó, látszólag könnyebbnek tűnő, állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok megindítása akár az egyes tagállami feltételes adómegállapításokkal, akár egész tagállami feltételes adómegállapításokra vonatkozó szabályozásokkal szemben. A tagállamok tehát – a külső nyomás és a közös érdek fennállása esetén – felsorakoztathatók a megfelelő közös cél (multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak visszaszorítása) elérése érdekében.

⁹¹⁴ Ezzel kapcsolatban lásd például: EU and OECD half-measures fail to detect Luxembourg's shadow tax rulings. *Tax Justice Network*, 1 July 2021. <https://taxjustice.net/press/eu-and-oecd-half-measures-fail-to-detect-luxembourgs-shadow-tax-rulings/>, Par Jérémie BARUCH-Maxime FERRER-Maxime VAUDANO-Anne MICHEL: OpenLux : the secrets of Luxembourg, a tax haven at the heart of Europe. *Le Monde*, 9 February 2021. https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe_6069140_4355770.html, EU tax haven blacklist review. *Oxfam*, 15 February 2021. https://www.oxfamnovib.nl/Files/rapporten/2021/20210215%20Oxfam%20Media%20briefing%20%20tax%20havens%20review_.pdf, Pamella Eunice AHAIWE-Luckystar MIYANDAZI-San BILAL: The EU list of tax havens: progress and challenges. *ECDPM*, Discussion Paper No. 310. <https://euagenda.eu/upload/publications/eu-list-tax-havens-progress-challenges-ecdpm-discussion-paper-310-2021.pdf>.

Felhasznált irodalom

Magyar nyelvű szakirodalom

1. BAGDI Lajos: „Game over” – Megszületett a döntés a globális minimumadó bevezetéséről (2. rész). *Adó Online*, 2023. január 2. <https://ado.hu/ado/game-over-megszuletett-a-dontes-a-globalis-minimumado-bevezeteserol-2-resz-2/>
2. BARNÓCZKI Dávid: A nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentése az Európai Unióban. *Pázmány Law Working Papers*, 2021/2. 1-16.
3. BARTHA Ildikó: Bevétel vagy kivétel? Adóintézkedések és állami támogatások uniós szabályai. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 69-94.
4. BÉKÉS Balázs: A közvetlen adózás az Európai Unióban. *PhD értekezés*, PPKE JÁK Doktori Iskola, Budapest, 2012. március. <https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/B%C3%A9k%C3%A9s%20Bal%C3%A1z%20PHD%20dolgozat.pdf>
5. BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban – A tagállami jogok harmonizációja és versenye*. Wolters Kluwer, Budapest, 2019.
6. BENÁRD Tünde: A helyi célú beruházások és szolgáltatások állami támogatásának hatása a tagállamok közötti kereskedelemre. *Állami Támogatások Joga*, 19 (2013/3), 3-17.
7. BORDÁCS Bálint: A digitális szolgáltatási adó állami támogatás jellegének kérdése. *Versenytükör*, XV. évf., 2019/2. 4-13.
8. CZAKÓ Dezső: Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatának legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. *EU Working Papers*, 3/2011. 89-108.
9. CZIBERE Károly: *Az egyházak szociális munkájának jogszabályi környezete Magyarországon*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- És Jogtudományi Doktori Iskola, 2021. https://ajk.kre.hu/images/doc2021/doktori/Disszertacio_Czibere_Karoly.pdf
10. CZIGLER Dezső Tamás – HORVÁTHY Balázs: A szabadság, a biztonság és a jog érvényesülésén alapuló térség joggyakorlata és intézményei. *Jog, állam, politika*, 2011/3. 3-26.

11. CZOBOLY Gergely: Globális minimumadó bevezetésének lehetséges hatásai a klasszikus adóstruktúrákra. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5. (3. különszám). 79-94.
12. CZOBOLY Gergely: Treaty shopping elleni nemzetközi fellépés. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 2019/3. 26-27.
13. CZOBOLY Gergely-CSABAI Róbert: Az USA adóreformja – új korszak kezdete a nemzetközi adótervezésben. *Adó*, 32. évf., 2018/4. 68-77.
14. CSÁSZÁR Mátyás: Az Európai Unió jogforrási rendszere a Lisszaboni Szerződés után. *Európai Jog*, 2011/1. 31-39.
15. DANKÓ László-TÓTH Zsófia: Transzferárazásból fakadó nemzetközi üzleti konfliktusok és alternatív kezelésük hatásvizsgálata. In: *Marketingkaleidoszkóp 2016: Tanulmányok a Marketing Intézet kutatási eredményeiből*. Miskolc, Miskolci Egyetem Gazdaságtudományi Kar, 2016. 119-138.
16. ERDŐS Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012.
17. ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám, 1. kötet. 235-245.
18. ERDŐS Éva: A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/3. különszám. 56-66.
19. ERDŐS Éva: A káros adóverseny elleni fellépés egyik eszköze az európai adójogban: az állami támogatások joga. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXI*. (2013). 183-205.
20. ERDŐS Éva: Állami támogatások, adóverseny kontra szubszidiaritás. *Miskolci Jogi Szemle*, XII. évf., 2017/2. különszám. 114-126.
21. ERDŐS Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2017/külszám. 58-70.
22. ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXX/1*. (2012). 255-270.
23. ERDŐS Éva-KISS Lilla Nóra: A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/1. különszám. 77-87.
24. ERDŐS Gabriella: Tőke kivonási adó és a transzferárazás. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/5. 128-141.

25. GALAMB Zsófia–KÁNYÁSI Zsófia: Az általános gazdasági érdekű szolgáltatások működtetésével megbízott vállalkozásoknak közszolgáltatásért járó ellentételezés formájában megítélt állami támogatások. *Állami Támogatások Joga*, 5 (2010/1). 3-22.
26. GALÁNTAINÉ Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában. *PhD értekezés*, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, Győr, 2008. szeptember. http://rgdi.sze.hu/images/RGDI/honlapemei/fokozatszerzesi_anyagok/galantaine_mate_zsuzsanna_disszertacio.PDF
27. GYULAI-SCHMIDT Andrea: Az uniós állami támogatási szabályok közszolgáltatásokra, – különös tekintettel a szociális szolgáltatásokra – vonatkozó alkalmazása. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12417/file/allami_tam_szocialis_szolg.pdf
28. GYÜRKÉS Anita: Az uniós állami támogatási szabályok alkalmazása az adóintézkedések területén – a Bíróság esetjogának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 17 (2013/1). 3-43.
29. HARGITA Eszter: Állami támogatások Magyarországon az uniós versenypolitika tükrében. *PhD értekezés*, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest, 2003. http://phd.lib.uni-corvinus.hu/113/1/hargita_eszter.pdf
30. HERICH György: Nemzetközi adózás. Budapest, Penta Unió, 2020.
31. HORBULÁK Zsolt: A szlovákiai gépjárműgyártás helyzete és kihívásai. *Területi Statisztika*, 2019/3. 328-348.
32. HORVÁTH Csanád: Globális szintű (ökológiai) közjavak használatából fakadó externáliák következményei és szabályozása hazánkban. *Gazdaság & Társadalom*, 2014/1. 38-52.
33. HÓS Nikolett: Az általános jogelvek és az Alapjogi Charta szerepe az Európai Bíróság életkoron alapuló hátrányos megkülönböztetéssel kapcsolatos joggyakorlatában. *Magyar Munkajog e-folyóirat*, 2014/1. 50-77.
34. JAKAB András–SONNEVEND Pál: A reklámadó és az európai jog. *Pázmány Law Working Papers*, 2014/14. 1-9.
35. KAPONYI Erzsébet: Viták az uniós jog elsőbbsége körül. In: CSICSMANN László–KEMENSZKY Ágnes (szerk.): *A nemzetközi rendszer alakváltozásai a 21. Század elején*. Tanulmányok Rostoványi Zsolt 70. születésnapja alkalmából. Budapest, Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 2022. 115-148
36. KAZAINÉ Ónódi Annamária: A nemzetközi adózás vállalatgazdasági problémakörei. *Vállalatgazdaságtan Intézet*, 105. sz. Műhelytanulmány, 2008. szeptember 22.

37. KOÓS Gábor: A sávós adórendszerek állami támogatási szempontú vizsgálata. In: VALENTINY Pál-KISS Ferenc László-NAGY Csongor István-BEREZVAI Zombor (szerk.): *Verseny és szabályozás*. Budapest, MTA KRTK Közgazdaság-tudományi Intézet, 2017. 115-158.
38. KOÓS Gábor: A vasúti szektor teherszállítási üzletágának liberalizációja az Európai Unióban. *Debreceni Jogi Műhely*, 2004. november. http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/otdk_kulonszam/a_vasuti_szektor_teherszallitasi_teherszallitasi_uzletaganak_liberalizacioja_az_europai_unioban/
39. KRUSZLICZ Péter Pál: A nemzeti alkotmányosság tagállami alapjai: a nemzeti szuverenitás és a nemzeti alkotmányos önazonosság, különös tekintettel a francia jogelméletre és a magyar joggyakorlatra. *PhD-értékezés*, SZTE Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, Szeged, 2019.
40. LOVAS Dóra: Állami támogatások uniós jogi szabályozása, különös tekintettel az energiaszektorra. *Európai Jog*, 2018/2. 24-31.
41. MARJÁN Attila: Az európai föderalizmus kérdésének néhány gazdasági és politikai aspektusa. *Külgügyi Szemle*, 2013/2. 126-162.
42. NAGY Zoltán-FÖLDI Viktória: Az adóelkerülés kérdése a transzferárazásnál. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXXV (2017). 134-147.
43. NYIKOS Györgyi (szerk.): *Állami támogatások*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018.
44. ŐRY Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. *Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma*, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>
45. PONGRÁCZ Alex: *Nemzetállamok és új szabályozó hatalmak a globális erőterben – avagy megszélidíthető-e a globalizáció?* Budapest, Dialóg Campus, 2019.
46. REMETEI Filep Zsuzsanna: Az állami támogatások ellenőrzése az uniós versenyjogban. In: SZABÓ Marcel-LÁNCOS Petra Lea-GYENEY Laura: *Uniós szakpolitikák*. Budapest, Pázmány Press, 2019. 171-184.
47. SOÓS Gábor: Az állami támogatások európai uniós jogi szabályai. *Európai Tükör*, 2014/2. 216-226.
48. STAVICZKY Péter: A piaci magánbefektető elve az uniós joggyakorlat tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 13 (2012/1). 3-19.

49. STAVICZKY Péter: Adózás és állami támogatások – az indokolt szelektivitás. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/3. 43-63.
50. STAVICZKY Péter: Az államnak betudható intézkedések legújabb értelmezése. *Állami Támogatások Joga*, 21 (2015/1). 3-15.
51. STAVICZKY Péter: Az Altmark-ítélet negyedik feltételének teljesülése a Bizottság gyakorlatának tükrében. *Állami Támogatások Joga*, 14 (2012/2). 25-34.
52. STAVICZKY Péter: Az uniós joggal összeegyeztethetők a sávós különadók. *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 60. évf., 2018/10. 22-23.
53. STAVICZKY Péter: Finn veszteségelhatárolás – állami támogatás vagy sem? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 55. évf., 2013/12. 567.
54. STAVICZKY Péter: Mikor szelektív egy adóintézkedés? *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 59. évf., 2017/7-8. 25-26.
55. STAVICZKY Péter: Szelektivitás az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggyakorlatban, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, 52. évf., 2010/1. 38-43.
56. SZABÓ Marcel: Általános jogelvek a nemzetközi bíróságok és az Európai Bíróság joggyakorlatában. *Európai Jog*, 2012/2. 191-211.
57. SZÁNTÓ Zoltán: Kontraszelekció és erkölcsi kockázat a politikában – Vázlat az információs aszimmetria közgazdaságtani fogalmainak politikatudományi alkalmazhatóságáról. *Közgazdasági Szemle*, LVI. évf., 2009. június. 563-571.
58. SZILOVICS Csaba: *Adójogi ismeretek*. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2016.
59. SZILOVICS Csaba: Az igazságosság érvényesülése az adóztatásban. *Pro Futuro*, 2013/1. 52-66.
60. TARRÓ Adrienn: A transznacionális vállalatok világgazdasági jelentősége: a megítélés és a szabályozás lehetőségei. *E-CONOM*, 2012/I./2. 14-27.
61. VARGA Judit-BARTHA Ildikó: Közpénz, nem közpénz? Hazai és uniós joggyakorlat példái. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 95-107.
62. VARJU Márton: Az uniós jog mint a tagállami jogrendszerek kerete. https://hpops.tk.hu/uploads/files/Varju_EU_jog_mint_a_ta_jogrendszerek_kerete.pdf
63. VÖRÖS Imre: Az állami támogatások uniós jogi megítélésnek hatása a belső jogra. *Jogelméleti Szemle*, 2013/3. 131-162.

64. WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külügyi Műhely*, 2020/1. 97-125.
65. WÁGNER Tamás Zoltán: A lengyel kiskereskedelmi adó és a progresszív adózás jövője. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/3. 193-219.
66. WÁGNER Tamás Zoltán: Egyház és az állami támogatások kérdése, avagy a Betania ügy. *A Jog tudománya, a mindennapok joga I. konferenciakötet*, DE Praetor Szakkollégium, Debrecen 2019. 222-236.
67. WÁGNER Tamás Zoltán: Kiskapu az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozásban, különös tekintettel a McDonald's ügyre. *Iustum Aequum Salutare*, 2019/4. 181-204.
68. WÁGNER Tamás: A bányajáradékok és a szelektivitás kritériuma, avagy a MOL állami támogatásának ügye. *Pázmány Law Working Papers*, 2017/15. 1-17.
69. WÁGNER Tamás: Adójellegű állami támogatások - A magyar reklámadó és az uniós jog, *Miskolci Doktorandusz Konferencia Tanulmánykötet*, 2017. 286-300.

Angol nyelvű szakirodalom

1. Alden F. ABBOTT-David R. BURTON: Apple, State Aids, Tax Competition, and the Rule of Law. *The Heritage Foundation*, No. 3204 | April 27, 2017. <https://www.heritage.org/sites/default/files/2017-04/BG3204.pdf>
2. Alex COBHAM: Advance tax rulings: Publish or abolish? *Tax Justice Network*, 2 March 2018. <https://www.taxjustice.net/2018/03/02/advance-tax-rulings-publish-abolish/>
3. Alexander J. MORGENSTERN: Corporate Tax Avoidance: Addressing the Merits of Preventing Multinational Corporations from Engaging in the Practice and Repatriating Overseas Profits. *Journal of International Business and Law*, vol. 16., no. 2 (2017). 333-354.
4. Alexandra MILADINOVIC: *Selectivity and the Arm's Length Principle in EU State Aid Law*. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam, IBFD, 2022.
5. Alexandra MILADINOVIC-Raffaele PETRUZZI: The recent decisions of the European Commission on fiscal state aid: an analysis from a transfer pricing perspective. *International Transfer Pricing Journal*, vol. 26., no. 4. (2019). 243-252.
6. Alice PIRLOT: The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*, vol. 48., no. 4. (2020). 402-415.

7. Alina-Petronela HALLER: Globalisation, multinational companies and emerging markets. *Ecoforum*, vol. 5., no. 1 (2016). 9-15.
8. Allison CHRISTIANS: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. *Washington University Journal of Law & Policy*, vol. 44., no. 1. (2014). 39-59.
9. Allison CHRISTIANS: Distinguishing tax avoidance and evasion: why and how. *Journal of Tax Administration*, vol .3, no. 2 (2017). 5-21.
10. Amadeo ARENA: State Aids and Tax Rulings: An assessment of the Commission's recent decisional practice. *Market and Competition Law Review*, vol. 1., no. 1. (2017). 49-79.
11. Anja TAFERNER-Jurjan Wouda KUIPERS: Tax Rulings: In Line with OECD Transfer Pricing Guidelines, but Contrary to EU State Aid Rules? *European Taxation*, vol. 56., no. 4. (2016). 134-144.
12. Ann KAYIS-KUMAR: Taxing cross-border intercompany transactions: are financing activities fungible? *Munich Personal RePEc Archive*, No. 71615., 24 July 2015. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71615/1/MPRA_paper_71615.pdf
13. Anna GUNN-Joris LUTS: Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2. (2015). 119-125.
14. Armin CUYVERS: General Principles of EU Law. In: Emmanuel UGIRASHEBUJA-John Eudes RUHANGISA-Tom OTTERVANGER-Armin CUYVERS: *East African Community Law. Institutional, Substantive and Comparative EU Aspects*. Brill | Nijhoff, Leiden, 2017. 217-228.
15. Bastian OBERMAYER-Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. London, Oneworld Publications. 2017.
16. Beckett CANTLEY-Geoffrey DIETRICH: Apple v. European Commission: Losing the War on Corporate International Transfer Pricing. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 45., no. 1. (2022). 1-18.
17. Brian J. ARNOLD-James R. WILSON: Aggressive international tax planning by multinational corporations: The Canadian context and possible responses. *The School of Public Policy Research Papers*, vol.7., no. 29. (2014). 1-76.
18. Cees PETERS: Critical Analysis of the General Court's 'EU Arm's Length Tool': Beware of the Reflexivity of Transfer Pricing Law! *EC Tax Review*, vol. 31., no. 1. (2022). 30-49.

19. Cees PETERS: The Starbucks decision of the General Court (Cases T-760/15 and T-636/16): Stepping stone towards a sustainable solution? In: Michael LANG-Pasquale PISTONE-Alexander RUST- Josef SCHUCH-Claus STARINGER-Alfred STORCK (eds.): *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2019*. Series on International Tax Law, Volume 119. Vienna, Linde, 2020. 1-16.
20. Christiana HJI PANAYI: The peripatetic nature of EU corporate tax law. *Deakin Law Review*, vol. 24. (2019). 1-60.
21. Christoph MARCHGRABER: Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem. *Kluwer International Tax Blog*, January 5, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/01/05/double-non-taxation-not-policy-also-legal-problem/>
22. Cleary GOTTlieb: Three Years of EU State Aid Review of Tax Rulings: Taking Stock. *Alert Memorandum*, July 29, 2016. <https://www.clearygottlieb.com/~media/organize-archive/cgsh/files/publication-pdfs/alert-memos/three-years-of-eu-state-aid-review-of-tax-rulings-taking-stock.pdf>
23. Clemens FUESTA-Mathieu PARENTIB-Farid TOUBAL: International Corporate Taxation: What Reforms? What Impact? *Les notes du conseil d'analyse économique*, no. 54, November 2019. <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/cae-note054-en.pdf>
24. Daniel S. SMIT: International juridical double non-taxation and state aid. *EC Tax Review* vol. 25., no. 2. (2016). 109-112.
25. Daniela Iuliana RADU: Tax havens impact on the world economy. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 62., (2012). 398-402.
26. David G. CHAMBERLAIN: Apple, State Aid, and Arm's Length: EU General Court's Failure of Imagination. *Tax Notes Federal*, vol. 168. (August 31, 2020). 1623-1633.
27. David SAWERS: Should the Taxpayer Support the Arts? *Current Controversies*, no. 7, The Institute of Economic Affairs 1993. <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbook405pdf.pdf>
28. David SPECTOR: State Aids: Economic Analysis and Practice in the European Union. In: Xavier VIVES (ed.): *Competition Policy in the EU: Fifty Years on from the Treaty of Rome*. Oxford, Oxford University Press, 2009. 176-202.
29. Deborah H. SCHENK: The Cuno Case: a Comparison of U.S. Subsidies and European State Aid. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 5, no. 1. (2006). 3-8.

30. Dimitrios A. KYRIAZIS: From soft law to soft law through hard law: the Commission's approach to the state aid assessment of tax rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016). 428-439.
31. Dimitrios KYRIAZIS: Actions for Annulment in the Fiat and Starbucks Cases: A First Taste of What Will Ensnue. *Kluwer Competition Law Blog*, February 29, 2016. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2016/02/29/actions-for-annulment-in-the-fiat-and-starbucks-cases-a-first-taste-of-what-will-ensue/>
32. Dionysios PELEKIS: The Burden and Standard of Proof in the Tax Ruling Cases: A Practical Limit to the EU's Arm's Length Principle? *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 12., no. 9. (2021). 669-679.
33. Edoardo TRAVERSA-Pierre M. SABBADINI: State-Aid Policy and the Fight Against Harmful Tax Competition in the Internal Market: Tax Policy in Disguise? In: Werner HASLEHNER-Georg KOFLER-Alexander RUST (eds.): *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2017. 107-134.
34. Edouard FORT: EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach. *European Taxation*, vol 57., no. 9. (2017). 370-383.
35. Elizabeth A. JONE: State Aid in the EU through Tax Rulings and Transfer Pricing. *Seton Hall Law* (2016). 1-26.
36. Esmé BERKHOUT: Tax battles – The dangerous global race to the bottom on corporate tax. *Oxfam Policy Paper*, 12 December 2016. <https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>
37. Fadi SHAHEEN: Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation. *Tax Notes International*, vol. 86., no. 4. (2017). 331-347.
38. Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics (Updated). *Global Business – Economic & Cultural Perspectives*, 29 August 2018. <https://globalbusiness.blog/2018/08/29/tax-avoidance-by-multinational-companies-methods-policies-and-ethics/>
39. Farok J. CONTRACTOR: Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. *AIB Insights*, vol. 16, no. 2. (2016). 27-43.
40. Françoise CURTIT-Anne FORNEROD: State Support for Religions: European Regulation. Francis Messner. Public funding of religions in Europe, *Ashgate* 2015, Cultural diversity and law in association with RELIGARE, 9781472428912. <halshs-01659227>, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01659227/document>

41. Franklin R. ROOT: *Entry strategies for international markets*. New York, Lexington Books, 1994.
42. G.S. RAKHIMOVA-O.A. SHIPSHOVA-F.A. MUKHAMETSHINA-S.M. SYURKOVA: Value and Role of Multinational Corporations in Processes of Globalization of Economy and their Influence on Economic Security of the Country. *Advances in Economics, Business and Management Research*, vol. 114 (2020). 171-174.
43. Gabriel ZUCMAN: Taxing multinational corporations in the 21st century. *Economists for Inclusive Prosperity*, September 2018. <https://econfp.org/wp-content/uploads/2019/02/10.Taxing-Multinational-Corporations-in-the-21st-Century.pdf>
44. Gabriele De ANGELIS: Political legitimacy and the European crisis: analysis of a faltering project. *European Politics and Society*, vol. 18., no. 3 (2017). 1-10.
45. Georgios KAMARIS: A critical analysis of the European Union's state aid policy implementation. *PhD dissertation*, London, Brunel University, 2014. <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/8089/1/FulltextThesis.pdf>
46. Giulio ALLEVATO: Judicial Review of the State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: A Last Resort to Safeguard the Rule of Law. *European Taxation*, vol. 62., no. 2. (2022). 1-10.
47. H. C. Raymond LUJA: Tax related difficulties of state aid rules. *EATLP Helsinki, 2007 Conference – Discussion Paper*
48. Hakan NARCI: Tax Havens & The OECD Campaign Against Them. *Master thesis*, Norwegian School of Economics Louvain School of Management, Bergen & Louvain La Neuve. 2011/2012. <http://uniset.ca/microstates2/narci.pdf>
49. Han VERHAGEN: State Aid and Tax Rulings – An Assessment of the Selectivity Criterion of Article 107(1) of the TFEU in Relation to Recent Commission Transfer Pricing Decisions. *European Taxation*, vol. 57., no. 7. (2017). 279-287.
50. Hans W. FRIEDERISZICK-Lars-Hendrik RÖLLER-Vincent VEROUDEN: European State Aid Control: an economic framework. September 28th, 2006. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.525.1875&rep=rep1&type=pdf>
51. HARDECK-Patrick U. WITTENSTEIN: Assessing the Tax Benefits of Hybrid Arrangements—Evidence From the Luxembourg Leaks. *National Tax Journal*, vol. 71., no. 2. (2018). 1-49.

52. Herwig HOFMANN: Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law. In: Alexander RUST (ed.): *Double Taxation within the European Union*. The Hague, Kluwer, 2011. 75-86.
53. Ilaria PANZERI: Tax Treaties versus EU Law: Which should prevail? *European Taxation*, vol. 61., no. 4. (2021). 147-155.
54. Inga CHELYADINA: Harmonization of Corporate Tax Base in the EU: An Idea Whose Time Has Come? *Bruges Political Research Papers*, 76/2019. 1-36.
55. Itai GRINBERG: A Constructive U.S. Counter to EU State Aid Cases. *Tax Notes International*, vol. 81. (January 11, 2016). 167-170.
56. Ivan LAZAROV-Svitlana BURIK: Is Fiat's Tank Half-Full or Half Empty? The General Court's Decision in Luxembourg v. Commission (T-755/15). *International Transfer Pricing Journal*, vol. 27., no. 1. (2020). 71-77.
57. Jacques MALHERBE-Philippe MALHERBE-Isabelle RICHELLE-Edoardo TRAVERSA: The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. *European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, April 2011. <https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>
58. Jahanzeb AKHTAR-Verónica GRONDONA: Tax haven listing in multiple hues: blind, winking or conniving? *South Centre, Research Papers* no. 94. (2019). 1-42.
59. Jakub KOCIUBIŃSKI: Selectivity criterion in state aid control. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol. 2., no. 1. (2012). 1-15.
60. Jakub SAWULSKI: Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion. *Polish Economic Institute*, January 2020. 1-26.
61. James R. HINES Jr.: Treasure Islands. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 24, no. 4 (2010). 103-126.
62. Jamie MORGAN: Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 18., no. 2. (2016). 463-481.
63. Jan MALÍŘ: Enhanced Cooperation in the EU: Its Evolution and Position of the Czech Republic. *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 1/2019. 89-112.
64. Jane G. GRAVELLE: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *Congressional Research Service*, January 15, 2015. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>

65. Jasmine M. FISHER: Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, vol. 94, no. 1 (2014). 338-365.
66. Jérôme MONSENEGO: Fiscal State Aid and Tax Treaty Law: the puzzling decision in the McDonald's Case. *Kluwer Competition Law Blog*, January 7, 2019. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2019/01/07/fiscal-state-aid-and-tax-treaty-law-the-puzzling-decision-in-the-mcdonalds-case/>
67. Jérôme MONSENEGO: The Engie case: some open questions on the EU State aid rules and the prevention of tax avoidance. *Kluwer Competition Law Blog*, September 10, 2018. <http://competitionlawblog.kluwercompetitionlaw.com/2018/09/10/engie-case-open-questions-eu-state-aid-rules-prevention-tax-avoidance/>
68. Joanna Diane CAYTAS: Tempted by an Apple: Europe's Fall from Grace on Retroactive Taxation. *Columbia Journal of European Law*, Preliminary Reference (Nov. 10, 2016). 1-12.
69. Joel-ASARE BAKER Kwadwo-Sharon BRICKMAN: Transfer pricing as a vehicle in corporate tax avoidance. *The Journal of Applied Business Research*, vol. 33., no. 1. (2017). 9-16.
70. Johan LANGEROCK: Off the hook – How the EU is about to whitewash the world's worst tax havens. *Oxfam*, March 2019. <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620625/bn-off-the-hook-eu-tax-havens-070319-en.pdf>
71. JOHANSSON, Åsa et al.: Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a crosscountry database. *Economics Departments Working Papers*, No. 1355 (2017). 1-63.
72. John D. WILSON: Tax Havens in a World of Competing Countries. *CESifo DICE Report*, 2014/4. 32-39.
73. John Gerard RUGGIE: Multinationals as global institution: Power, authority and relative autonomy, *Regulation & Governance*, vol. 12, no. 3 (2018). 317-333.
74. John MCLAREN: The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, vol.3., no. 2. (2008). 141-163.
75. John PAUL: Global Tax Governance or National Tax Discrimination: The Case of EU vs. Apple. *North East Journal of Legal Studies*, vol. 39., no. 2. (2019). 15-37.
76. Joshua D. BLANK: What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse. *Tax Law Review*, vol. 62. (2009). 541-592.

77. Jörgen HETTNE: European industrial policy and state aid – a competence mismatch? *European Policy Analysis*, Swedish Institute for European Policy Studies. January 2020:1epa. https://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2020/2020_1epa.pdf
78. Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system. *Análise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016). 42-59.
79. Julien PELLEFIGUE-William FINAN: European Commission Targets Member States' Tax Rulings as Prohibited State Aid: Where Will it Lead? *Deloitte*, 19 March 2018. <https://en.taj-strategie.fr/european-commission-targets-member-states-tax-rulings-prohibited-state-aid-will-lead>
80. Jussi JAAKKOLA: A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*, vol. 20., no. 5. (2019). 660-678.
81. Justus HAUCAP-Ulrich SCHWALBE: Economic Principles of State Aid Control. *Discussion Paper*, no. 17, Düsseldorf Institute for Competition Economics, April 2011. 1-48.
82. Kalmen DATT: To shame or not to shame: That is the question. *eJournal of Tax Research*, vol. 14., no. 2. (2016). 486-505.
83. Karolina BOROŃSKA-Hryniewiecka, Szymon ZARĘBA: The Implications of the European Commission's Decision in the Apple Tax Case. *The Polish Institute of International Affairs*, no. 56. (2016). <https://pism.pl/file/5f860765-3494-4530-85b2-5411029ad7fa>
84. Kimberly A. CLAUSING: Profit shifting and U.S. corporate tax policy reform. *Washington Center for Equitable Growth*, May 2016. <https://equitablegrowth.org/wp-content/uploads/2017/09/051016-clausing-profit-shifting.pdf>
85. Kimberly CLAUSING-Emmanuel SAEZ-Gabriel ZUCMAN: Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals. UCLA School of Law, *Law-Econ Research Paper*, No. 20-12. <https://eml.berkeley.edu/~saez/CSZ2021.pdf>
86. Leandra LEDERMAN: Avoiding Scandals Through Tax Rulings Transparency. *Florida State University Law Review*, vol. 50., no. 2 (2023). 219-278.
87. Leopoldo PARADA: Between Apples and Oranges: The EU General Court's Decision in the 'Apple Case'. *EC Tax Review*, vol. 30., no. 2. (2021). 55-63.
88. Lilian V. Faulhaber: Beyond Apple: State aid as a model of a robust anti-subsidy rule. *Georgetown Journal of International Law*, vol. 48., no. 2 (2017). 381-405.

89. Liza Lovdahl GORMSEN: EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 7., no. 6. (2016). 369-382.
90. Lovdahl GORMSEN-L.MIFSUD-BONNICI, C.: Legitimate Expectation of Consistent Interpretation of EU State Aid Law: Recovery in State Aid Cases Involving Advanced Pricing Agreements on Tax. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 8., no. 6. (2017). 1-14.
91. Luc De BROE: Can Tax Treaties Confer State Aid? *EC Tax Review*, vol. 26., no. 5 (2017). 228-232.
92. Luder GERKEN-Jorg MARKT-Gerhard SCHICK: Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU. *Intereconomics*, vol. 36., no. 5. (2001). 244-254.
93. Luyang LIU: Is American Multinational Enterprises' Honeymoon with the European Union Over? An Analysis of the European Commission's Investigations into American Multinational Enterprises' Tax Deals with Ireland, Luxembourg and the Netherlands. *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review*, vol. 41., no. 1., art. 3. (2018). 71-98.
94. Malin NETTESTAD: Tax Treaties: The EU Tax Dilemma – The relationship between EU State Aid and Tax Treaties. *Master Thesis in Tax Law*, Uppsala Universitet, 2017. <https://uu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1157901/FULLTEXT01.pdf>
95. MANCUR Olson Jr.: *The Logic of Collective Action*. Cambridge MA, Harvard University Press, 1973.
96. Marcel KORDOS-Sergej VOJTOVIC: Transnational corporations in the global world economic environment. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 230 (2016). 150-158.
97. Margarita F. SAFONOVA-Dmitry S REZNICHENKO-Marina V. MELNICHUK-Alan K. KARAEV- Svetlana F. LITVINOVA: Taxes Harmonization Features in the European Union Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, 6 (S8). 154-159.
98. Massimiliano TROVATO: Tax Rulings and State Aid: A Treacherous Mix, *European Policy Information Center*. http://www.epicenternetwork.eu/wp-content/uploads/2015/04/Trovato-EPICENTER-Tax_Agreements-Full1.pdf
99. Matthew GARDNER-Robert S. MCINTYRE-Richard PHILLIPS: The 35 Percent Corporate Tax Myth – Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies, 2008 to 2015.

- Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP)*, March 2017.
<https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/35percentfullreport.pdf>
100. Matti YLÖNEN-Teivo TEIVAINEN: Politics of Intra-firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm's Length Principle. *New Political Economy*, vol. 23., no. 4. (2018). 441-457.
 101. Maya FORSTATER-Rasmus Corlin CHRISTENSEN: New Players, New Game: The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues. *European Tax Policy Forum Research Paper*, September 2017.
https://etpf.org/files/ETPF_Paper_-_Forstater_and_Christensen_Final.pdf
 102. Michael LANG: Tax Rulings and State Aid Law. *The British Tax Review*, issue 3. (2015). 391-395.
 103. Michael LBOVITZ: State aid and tax: the US view. *Tax Journal*, 24 February 2016. <http://www.taxjournal.com/>
 104. Molly SAUNDERS-SCOTT: An analysis of corporate inversions. *Congress of The United States, Congressional Budget Office*, September 2017.
<https://www.cbo.gov/system/files/115th-congress-2017-2018/reports/53093-inversions.pdf>
 105. Mónika PAPP: EU State Aid Law and National Public Policy Choices.
<https://hpops.tk.mta.hu/uploads/files/Papp.pdf>
 106. Morten RANDEBERG-Helge SELVIK: A study of tax minimization strategies in multinational companies – With focus on The Coca--Cola Company and IKEA. *Master thesis*, Financial economics and International Business, Norwegian School of Economics, Egade Business School, Bergen. Spring 2014.
<https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/222482/Masterthesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
 107. Nicolae BĂCILĂ: The Relation between State Aid and Economic Development in the European Union. *The Romanian Economic Journal*, Year XIII, no. 36 (June 2010) 111-122.
 108. Nihal ÖZKARDEŞ: Multinational enterprises and selectivity criterion in state aid cases. *Dokuz Eylul University Law Review*, vol. 23., no. 1 (2021). 793-821.
 109. Nina HRUSHKO: Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States' Tax Rulings. *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 43., no. 1. (2017). 327-360.

110. Ottó CSÍKI-Réka HORVÁTH-Levente SZÁSZ: A study of regional-level location factors of car manufacturing companies in the EU. *Acta Oeconomica*, vol. 69., no. S2 (2019). 13-39.
111. Otto FARNY-Michael FRANZ-Philipp GERHARTINGER-Gertraud LUNZER-Martina NEUWIRTH-Martin SARINGER: *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. Wien, AK Wien, 2015.
112. Pamela Eunice AHAIWE-Luckystar MIYANDAZI-San BILAL: The EU list of tax havens: progress and challenges. *ECDPM*, Discussion Paper No. 310. <https://euagenda.eu/upload/publications/eu-list-tax-havens-progress-challenges-ecdpm-discussion-paper-310-2021.pdf>
113. Penelope PAPANDROPOULOS-Rainer NITSCHKE-Bernard van de Walle de GHELCKE-Denis WAELBROECK-Jacques DERENNE-Frédéric LOUIS-Massimo MEROLA-Pablo Ibañez COLOMO-Julien De BEYS-Julie BOUSIN: Selectivity, economic advantage, distortion of competition and effect on trade. In: Jacques DERENNE-Massimo MEROLA (Eds.): *Economic analysis of state aid rules – contributions and limits*. Proceedings of the third annual conference of the Global Competition Law Centre (GCLC), College of Europe, 21 – 22 September 2006. Berlin, Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2007. 119-155.
114. Peter HUBA: The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, vol. 3., no. 1. (2013). 50-53.
115. Phedon NICOLAIDES: How Much May a Non-Economic Entity Charge without Becoming an Undertaking? *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 5. March 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/how-much-may-a-non-economic-entity-charge-without-becoming-an-undertaking/>
116. Phedon NICOLAIDES: Sector-Specific Tax Exemptions. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 19. June 2018. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/sector-specific-tax-exemptions/>
117. Phedon NICOLAIDES: Selectivity and Administrative Discretion. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 23. August 2013. <https://www.lexxion.eu/stateaidpost/selectivity-and-administrative-discretion/>
118. Phedon NICOLAIDES: Separability of Economic from Non-economic Activities. *State Aid Blogs/State Aid Uncovered*, 3. December 2019. <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/separability-of-economic-from-non-economic-activities/>

119. Phedon NICOLAIDES: State Aid Rules and Tax Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 3 (2016). 416-427.
120. Piergiorgio VALENTE: McDonald's Fiscal State Aid Clearance: Questions Still Pending. *Kluwer International Tax Blog*, December 4, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/12/04/mcdonalds-fiscal-state-aid-clearance-questions-still-pending/>
121. Pierpaolo ROSSI-MACCANICO: Fiscal State Aids, Tax Base Erosion and Profit Shifting. *EC Tax Review*, vol. 24., no. 2 (2015). 63-77.
122. Pierre-Antoine KLETHI-Peter ADRIAANSEN: The Fiat EU state aid case: swansong or phoenix reborn? *Tax Journal*, December 9 2022.
123. Pierre-Yves CREMIEUX-Marc Van AUDENRODE-Dave MISHOL: Fiscal state aid: are US companies being unfairly targeted? *Global Competition Review*, January 5, 2018
124. Przemyslaw KOWALSKI-Max BÜGE-Monika SZTAJEROWSKA-Matias EGELAND: State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications. *OECD Trade Policy Papers*, no. 147, OECD Publishing, Paris, 2013. <https://state-owned-enterprises.worldbank.org/sites/soe/files/reports/State-Owned%20Enterprises%20Trade%20Effects%20and%20Policy%20Implications.pdf>
125. Raymond H.C. LUJA: Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty? *EC Tax Review*, vol. 25., no. 5-6. (2016). 312-324.
126. Raymond LUJA: Tax Treaties and State Aid: Some Thoughts. *European Taxation*, vol. 44., no. 5. (2004). 234-238.
127. Rein WESSELING-Marieke BREDENOORD-SPOEK: State Measure. In: Philipp WERNER-Vincent VEROUDEN (eds.): *EU State Aid Control Law and Economics*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B.V, 2017.
128. Reuven S. AVI-YONAH-Yaron LAHAV: The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals. *Tax Law Review*, vol. 65., no. 3. (2012). 375-390.
129. Ricardo García ANTÓN: The Preliminary Reference Procedure in the Field of Direct Taxation under the Constructive Cooperation: Challenging l'Horizontalité. https://www.uitgeverijparis.nl/scripts/read_article_pdf?id=1001249007
130. Richard LYAL: Transfer Pricing Rules and State Aid. *Fordham International Law Journal*, vol. 38., no. 4. (2015). 1017-1043.
131. Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011)

132. Richard PHILLIPS-Matt GARDNER-Alexandria ROBINS-Michelle SURKA: Offshore Shell Games 2017 – The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. *U.S. Public Interest Research Group Education Fund – Institute on Taxation and Economic Policy*, October 2017. <https://itep.sfo2.digitaloceanspaces.com/offshoreshellgames2017.pdf>
133. Rita SZUDOCZKY: Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments, In: Isabelle RICHELLE-Wolfgang SCHÖN-Edoardo TRAVERSA (eds.): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, vol 6. Springer, Berlin, Heidelberg, 2016. 163-184.
134. Robert GOULDER: CJEU to the Rescue: As Goes Fiat, So Goes Apple. *Tax Notes*, December 2 2022. <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cjeu-rescue-goes-fiat-so-goes-apple/2022/12/02/7ff5w>
135. Ronen PALAN-Richard MURPHY-Christian CHAVAGNEUX: *Tax Havens. How globalization really works*. Ithaca, Cornell University Press, 2009.
136. Ruth MASON: A Political-Process Defense of Deference to EU Directives. *Virginia Law and Economics Research*, Paper No. 2018-17.
137. Ruth MASON: An American View of State Aid. *Tax Notes*, vol. 157. (2017). 645-662.
138. Ruth MASON: Ding-Dong! The EU Arm’s-Length Standard Is Dead. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022). 1249-1256.
139. Ruth MASON: State Aid Enforcement After Amazon. *Tax Notes International*, vol. 102 (May 31, 2021). 1171-1178.
140. Ruth MASON: State Aid Special Report — Part 6: Arm’s Length on Appeal. *Tax Notes*, vol. 158. (2018). 771-796.
141. Ruth MASON-Leopoldo PARADA: Digital Battlefield in the Tax Wars. *Virginia Law and Economics Research Paper*, No. 2018-16, 92 *Tax Notes International* 1183 (2018). 1183-1197.
142. Ruud De MOOIJ-Dinar PRIHARDINI-Antje PFLUGBEIL-Emil STAVREV: International Taxation and Luxembourg’s Economy. *IMF Working Paper*, WP/20/264. 1-36.
143. Ryan FINLEY: Fiat and the Rejection of External Transfer Pricing Parameters. *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 12, 2022)
144. Ryan FINLEY: The Fiat State Aid Judgment: Clarity or More Confusion? *Tax Notes International*, vol. 108 (Dec 5, 2022)

145. Saman KELEGAMA: *Privatization in Sri Lanka : The experience during the early years of implementation*. Colombo, Sri Lanka Economic Association, 1993.
146. Samuel S. KANG-Tuan NGO: Corporate America Untaxed – Tax Avoidance on the Rise. *The Greenlining Institute*, August 2011. <https://www.cob.calpoly.edu/directory/wp-content/uploads/sites/8/2017/12/CorporateAmericaUntaxed.pdf>
147. Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission’s Decisions on Transfer Pricing Rulings. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15., no. 4 (2016). 556-574.
148. Saturnina Moreno GONZÁLEZ: State aid, tax competition and BEPS: comments on the European Commission’s decisions on transfer pricing rulings. *University of Leicester School of Law Research Paper*, No. 17/00. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2947870
149. Sigrid J. C. HEMELS: Implementation of BEPS in European Union hard law. *The Ritsumeikan Economic Review*, vol. 67., no. 2 (2018). 185-218.
150. Sorina BOTIȘ: Features and advantages of using tax havens. *Bulletin of the Transilvania University of Brașov, Series V: Economic Sciences*, vol. 7., no. 2. (2014). 181-188.
151. Steven VERSCHUUR-Melina STROUNGI: State Aid and Tax Rulings - the Commission's Approach to Virtual Payments. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16., no. 4. (2017). 598-606.
152. Suryo UTOMO: Relationship between shareholders motives and corporate tax avoidance: A literature study. *International Journal of Business, Economics and Law*, vol. 1, no. 1. (2012). 10-15.
153. Svetlozar A. ANDREEV: The EU ‘Crisis of Legitimacy’ Revisited: Concepts, Causes, and Possible Consequences for the European Politics and Citizens. *Political Perspectives*, vol. 7., no. 2. (2007). 1-22.
154. Tamás Zoltán WÁGNER: Detrimental effects of tax havens and the case of the Dutch tax system. *Pro Futuro*, 2019/3. Special Issue. 45-67.
155. Tamás Zoltán WÁGNER: Role of tax havens in tax avoidance by multinationals with special regard to Ireland. In: Kristína HOGHOVÁ-Daniel KLIMOVSKÝ-Boris KOLMAN (szerk.): *Sociálne vedy z perspektívy mladých vedeckých pracovníkov IV.: Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov a mladých*

- vedeckých pracovníkov*. Trnava, Fakulta sociálnych vied Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, 2020. 333-341.
156. Tanja A. BÖRZEL: From EU Governance of Crisis to Crisis of EU Governance: Regulatory Failure, Redistributive Conflict and Eurosceptic Publics. *Journal of Common Market Studies*, vol. 54., no. S1 (2016). 8-31.
157. Tony JORIS-Wout De COCK: Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU "At Arm's Length Principle"? *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16, no. 4. (2017). 607-616.
158. Tove Maria RYDING: Tax 'sweetheart deals' between multinationals and EU countries at record high. Eurodad, March 2018. https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/261/attachments/original/1588184213/Tax_%E2%80%98sweetheart_deals%E2%80%99_between_multinationals_and_EU_countries_at_record_high.pdf?1588184213
159. Tracy A. KAYE: Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*, vol. 35., no. 5. (2017). 1231-1259.
160. Urška ŠADL-Suvi SANKARI: The Elusive Influence of the Advocate General on the Court of Justice: The Case of European Citizenship. *Yearbook of European Law*, vol. 36. (2017). 421-441.
161. Viljar VEEBEL-Illimar PLOOM-Liina KULU: Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 15:1 (2015). 50-64.
162. Viola TANTO: The International Company and Tax Avoidance. *European Journal of Multidisciplinary Studies*, vol. 3, no. 1 (2016). 42-50.
163. Werner HASLEHNER: The McDonald's State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty. *Kluwer International Tax Blog*, June 22, 2016. <http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty/>
164. William E. BUZENBERG: Anatomy of a Global Investigation: Collaborative, Data-Driven, Without Borders. *Shorenstein Center on Media, Politics and Public Policy*, July 6, 2015. <https://shorensteincenter.org/anatomy-of-a-global-investigation-william-buzenberg/>
165. Wojciech MORAWSKI: Will the European Union put an end to the "golden age" of tax ruling? *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica*, vol. 66., no. 3. (2020). 53-62.

166. Xeni DASSIOU-Peter LANGHAM-Charles NANCARROW-Alex SCHARASCHKIN-Dan WARD: Public service markets: their economics, institutional oversight and regulation. *Palgrave Communications*, 2015/35. 1-13.

Újságcikkek

1. Caroline HUMER-Ransdell PIERSON: Obama's inversion curbs kill Pfizer's \$160 billion Allergan deal. *Reuters*, April 5, 2016. <https://www.reuters.com/article/us-allergan-m-a-pfizer-idUSKCN0X21NV>
2. Dipesh GADHER-Simon DUKE: British hit Google with \$44m backdated tax bill. *The Times*, 6 January 2014, as cited by *The Australian*. <http://www.theaustralian.com.au/news/world/british-hit-google-with-44m-backdated-tax-bill/story-fnb64oi6-1226795373948#>
3. Eric MAURICE: Juncker produces missing page on tax rulings. *EUobserver*, 30. SEP 2015. <https://euobserver.com/economic/130501>
4. Gabriel ZUCMAN: Fueling Inequality, *Süddeutsche Zeitung*, 09 November 2017. <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/wirtschaft/tax-havens-fuel-inequality-e168550/>
5. Georgi GOTEV: Juncker breaks cover on Luxleaks. *Euractiv*, 2014. nov. 12. <https://www.euractiv.com/section/eu-priorities-2020/news/juncker-breaks-cover-on-luxleaks/>
6. Google agrees to pay Britain 130 million pounds in back taxes, Opposition label figure 'derisory'. *ABC News online*, updated 24 January 2016. <http://www.abc.net.au/news/2016-01-24/google-agrees-to-pay-back-taxes-to-britain/7110044>
7. Google tax deal under fire as it emerges figure included share options scheme. *The Guardian*, 4 February 2016. <http://www.theguardian.com/technology/2016/feb/04/google-uk-tax-deal-share-options-scheme>
8. Greg ROBB: Republicans and Democrats agree: EU tax case against Apple is 'awful'. *MarketWatch*, Aug. 30, 2016. <http://www.marketwatch.com/story/us-taxpayers-would-be-poorer-if-eu-wins-apple-tax-case-white-house-spokesman-says-2016-08-30>

9. Jim BRUNSDEN: LuxLeaks: Luxembourg's response to an international tax scandal. *Financial Times*, June 23 2017. <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>
10. Juncker on 'LuxLeaks' critics. *Deutsche Welle*, 11/12/2014. <https://www.dw.com/en/luxleaks-juncker-answers-critics/a-18059092>
11. Kiran STACEY: Trump attacks EU antitrust actions against US tech groups. *Financial Times*, 06/26/2019. <https://www.ft.com/content/3eb00398-9815-11e9-8cfb-30c211dcd229>
12. Lisa O'CARROLL-Richard PARTINGTON: What does the Irish tax deal mean for multinationals? *The Guardian*, 7 Oct 2021. <https://www.theguardian.com/world/2021/oct/07/why-is-ireland-key-to-taxing-multinationals>
13. Luxembourg refuses to be labelled 'tax haven' by Illinois. *Luxembourg Times*, 09.04.2017. <https://luxtimes.lu/archives/2660-luxembourg-refuses-to-be-labelled-tax-haven-by-illinois>
14. Marc PITZKE: Vast Web of Tax Evasion Exposed. *Der Spiegel*, 04.04.2013. <https://www.spiegel.de/international/business/icij-journalists-expose-mass-web-of-global-tax-evasion-a-892505.html>
15. Matt WARMAN: Google's £6 billion Bermuda tax shelter. *The Telegraph*, 2 January, 2013. <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9775216/Googles-6billion-Bermuda-tax-shelter.html>
16. Matthew KARNITSCHNIG-Robin Van DAALEN: Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg, *Wall Street Journal*, Oct. 21, 2014. <http://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-141393059>
17. Nikolaj NIELSEN: Luxembourg not a tax haven, claims PM. *EUobserver*, 28 Jun 2017. <https://euobserver.com/justice/138368>
18. Nishant KUMAR: Luxembourg-domiciled funds assets hit \$3.8 trillion: trade body. *Reuters*, October 24, 2014. <https://www.reuters.com/article/us-luxembourg-funds-idINKCN0ID1E720141024>
19. Par Jérémie BARUCH-Maxime FERRER-Maxime VAUDANO-Anne MICHEL: OpenLux : the secrets of Luxembourg, a tax haven at the heart of Europe. *Le Monde*, 9 February 2021. https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe_6069140_4355770.html

20. Renae MERLE: Why McDonald's and Google are in trouble in Europe. *The Washington Post*, May 31, 2016. https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91_story.html?utm_term=.854ff99d6508
21. Simon GOODLEY–Dan MILMO: Dutch Masters of Tax Avoidance. *The Guardian*, 19 October 2011. <https://www.theguardian.com/business/2011/oct/19/tax-avoidance-in-netherlands-becomes-focus-of-campaigners>
22. Stiglitz 'bad neighbour' tax haven comments latest blow to State's reputation. *The Irish Times*, Sep 21 2019. <https://www.irishtimes.com/business/economy/stiglitz-bad-neighbour-tax-haven-comments-latest-blow-to-state-s-reputation-1.4025272>
23. Terry MACALLISTER: Starbucks pays corporation tax in UK for first time in five years. *The Guardian*, 24 June 2013. <http://www.theguardian.com/business/2013/jun/23/starbucks-pays-corporation-tax>

Egyéb

1. Advance Pricing Agreement. <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/business-operations/transfer-pricing/guidance-and-procedures/advance-pricing-agreement/>
2. As Commission closes McDonalds investigation, the company walks away laughing with 1 billion unpaid in taxes. *European Public Service Union*, Press release, 19th September 2018. <https://www.epsu.org/article/commission-closes-mcdonalds-investigation-company-walks-away-laughing-1-billion-unpaid-taxes>
3. Bertold Bär-BOUYSSIÈRE-Ortwin CARRON-Michael HARDGROVE: Tax rulings and fiscal state aid in the EU. *DLA Piper*, <https://www.dlapiper.com/~media/Files/Insights/Events/2015/06/EUStateAid.pdf>
4. Beyond the law – New facets of tax decision making. *Dhruva Advisors*, September 2017. <https://dhruvaadvisors.com/insights/files/BeyondTheLaw.pdf>
5. Chief Counsel Can Take Actions to Improve the Timeliness of Private Letter Rulings and Potentially Reduce the Number Issued. Sept. 10, 2010. <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2010reports/201010106fr.html>

6. Countering offshore tax evasion: Some Questions and Answers. OECD Centre for Tax Policy and Administration, 28 September 2009. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf>
7. EU and OECD half-measures fail to detect Luxembourg's shadow tax rulings. *Tax Justice Network*, 1 July 2021. <https://taxjustice.net/press/eu-and-oecd-half-measures-fail-to-detect-luxembourgs-shadow-tax-rulings/>
8. EU tax haven blacklist review. *Oxfam*, 15 February 2021. https://www.oxfamnovib.nl/Files/rapporten/2021/20210215%20Oxfam%20Media%20briefing%20%20tax%20havens%20review_.pdf
9. European Commission rule Luxembourg did not give selective tax treatment to McDonald's. *The Greens/EFA*, Press release, 19.09.2018. <https://www.greens-efa.eu/en/article/press/european-commission-rule-luxembourg-did-not-give-selective-tax-treatment-to-mcdonalds/>
10. Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives. *Themis competition – 2016 edition*, Semi-Final A – International Cooperation in Criminal Matters, http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf
11. Francis WEYZIG: Still broken – Governments must do more to fix the international corporate tax system. *Joint Agency Briefing Note*, November 2015. <https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/still-broken-corporate-tax-en.pdf>
12. Global Forum on Competition: Roundtable on competition, state aids and subsidies. *OECD, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee*, DAF/COMP/GF(2010)5, 19 May 2011. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf>
13. Hélène CREPIN: Tax controversy evolution continues apace in Luxembourg. *EY Luxembourg International Tax Services Partner*, 25 May 2022. https://www.ey.com/en_lu/tax/tax-controversy-evolution-continues-apace-in-luxembourg
14. How do tax havens work? *Tax Solidarity*. <https://taxsolidarity.eu/how-tax-havens-work/>
15. https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/tax-rulings_en
16. <https://missingprofits.world/>

17. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>
18. Introductory statement Prof. Dr. Jan van de Streek (Professor of Tax Law, University Leiden) | ‘Case studies in Member States national tax policies – The Netherlands: implemented national tax reforms and the combat against aggressive tax schemes’. Monday, 28 March 2022. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/246347/Jan%20van%20de%20Streek%20Statement.pdf>
19. Joaquin ALMUNIA: Trends and milestones in competition policy since 2010. *AmCham EU's 31st annual Competition Policy Conference*, 14 October 2014. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_14_689
20. John MIKLER-Ainsley ELBRA: Paying a ‘Fair Share’: Multinational Corporations’ Perspectives on Taxation. *SPERI Global Political Economy Brief*, No. 8 (2018)
21. Kimberley PORTEOUS-Michael HUDSON-Sasha CHAVKIN-Mar CABRA-Emily MENKES-Marina Walker GUEVARA-Hamish BOLAND-RUDDER: Release of offshore records draws worldwide response. *International Consortium of Investigative Journalists*, April 5, 2013. <https://www.icij.org/inside-icij/2013/04/release-offshore-records-draws-worldwide-response/>
22. Marina Walker GUEVARA: ICIJ Releases Offshore Leaks Database Revealing Names Behind Secret Companies, Trusts. *International Consortium of Investigative Journalists*, June 12, 2013. https://www.icij.org/investigations/offshore/icij-releases-offshore-leaks-database-revealing-names-behind-secret-companies-trusts/#_ga=2.103463808.1639271375.1518453886-752416339.1518453886/
23. Multinational enterprises in the global economy - Heavily debated but hardly measured. *OECD*, May 2018. <http://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>
24. Nicholas J. DENOVIO-Elisabetta RIGHINI-Nicolle Nonken GIBBS: State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments. *Tax Executive*, April 6, 2016. <http://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/>
25. Pulling the plug. How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond? *Oxfam International*, Briefing Note, March 2015. https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-pulling-plug-corporate-tax-eu-190315-en.pdf

26. Sven GIEGOLD: PANA hearing of Jean-Claude Juncker: How Luxembourg resisted European tax cooperation and made money with its circumvention. The Greens – European Free Alliance, 30 May 2017. https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/pana_hearing_of_jean-claude_juncker.pdf
27. Tax avoidance via the Netherlands significantly reduced thanks to measures. *Government of the Netherlands*, 28-06-2022. <https://www.government.nl/latest/news/2022/06/28/tax-avoidance-via-the-netherlands-significantly-reduced-thanks-to-measures>
28. Tax benefits and EU state aid control: The problem of and approaches to resolving the conflict of jurisdiction with fiscal autonomy. *Report of the Advisory Board to the Federal Ministry of Finance*, 03/2017.
29. Tax Games: The Race to the Bottom – Europe's role in supporting an unjust global tax system. *Eurodad*, 8 November 2017. <https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf>
30. Tax Havens and Development – Status, analyses and measures. *Official Norwegian Reports*, 2009/19. https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/engb/pdfs/nou200920090019000en_pdfs.pdf
31. Testimony of Robert B. Stack, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs), U.S. Department of the Treasury Before the Senate Finance Committee, December 1, 2015. <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/01dec2015Stack.pdf>
32. The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings. *U.S. Department of The Treasury White Paper*, August 24, 2016. <https://home.treasury.gov/system/files/131/WhitePaper-EU-State-Aid-8-24-2016.pdf>
33. The Netherlands: a Tax Haven, Continuing its Contribution to the Corporate Tax Race to the Bottom. *Oxfam Novib Policy Report*. https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/netherlands-taxhaven.pdf
34. Transfer pricing and developing countries – Final report. *EuropeAid – Implementing the Tax and Development policy agenda*. http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf
35. Transnational Institute (2013): “Planet Earth: A corporate world”. <http://www.tni.org/article/planet-earth-corporate-world>.
36. Unhappier Meal – Tax avoidance still on the menu at McDonald's. May 2018. https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2018/05/Unhappier-Meal_FINAL.pdf

37. Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald's. *European Public Service Union*, Feb. 24, 2015. <https://www.epsu.org/article/unhappy-meal-%E2%82%AC1-billion-tax-avoidance-menu-mcdonalds>
38. What is BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Európai Unió jogi szabályozás és egyéb kapcsolódó dokumentumok

1. Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, HL C 115., 2008.5.9.

Rendeletek

1. A Bizottság 1407/2013/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról, HL L 352, 2013.12.24., 1-8. o.
2. A Bizottság 651/2014/EU rendelete a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról, HL L 187., 2014.6.26., 1—78. o.
3. A Tanács 2015/1589/EU rendelete az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról, HL L 248., 2015.9.24., 9—29. o.

Irányelvek

1. A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157, 2003.6.26., 49–54.o.
2. A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről, HL L 64., 2011.3.11., 1-12. o.

3. A Tanács 2011/96/EU irányelve (2011. november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről, HL L 345, 2011.12.29., 8–16.o.
4. A Tanács 2014/107/EU irányelve (2014. december 9.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 359., 2014.12.16., 1—29. o.
5. A Tanács 2015/2376/EU irányelve (2015. december 8.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 332., 2015.12.18., 1—10. o.
6. A Tanács 2016/881/EU irányelve (2016. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 146., 2016.6.3., 8—21. o.
7. A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, HL L 193, 2016.7.19., 1–14.o.
8. A Tanács 2016/2258/EU irányelve (2016. december 6.) a 2011/16/EU irányelvnek a pénzmosás elleni küzdelmet szolgáló információkhoz való adóhatósági hozzáférés tekintetében történő módosításáról. HL L 342., 2016.12.16., 1—3. o.
9. A Tanács 2018/822/EU irányelve (2018. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról. HL L 139., 2018.6.5., 1—13. o.
10. A Tanács 2021/514/EU irányelve (2021. március 22.) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU irányelv módosításáról. HL L 104., 2021.3.25., 1—26. o.
11. A Tanács 2022/2523/EU irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról. HL L 328., 2022.12.22., 1—58. o.

Bizottsági határozatok

1. 2002/14/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a Scott Paper SA Kimberly-Clark részére nyújtott állami támogatásról (az értesítésre a C (2000) 2183 számú dokumentummal került sor), HL L 12, 2002.1.15., 1—32. o.
2. 2002/937/EK határozat: A Bizottság határozata a Finnország által az Aland-szigeteki zárt biztosítótársaságokra alkalmazott állami támogatási programról, HL L 329, 2002.12.05., 22–29. o.
3. 2003/81/EK határozat: A Bizottság határozata a Spanyolország által a Vizcaya-i koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 48/2001 korábbi NN 43/2000), HL L 31, 2003.2.6., 26—31. o.
4. 2003/438/EK határozat: A Bizottság határozata a C 50/2001 (ex NN 47/2000) – Pénzügyi társaságok – Luxemburg által végrehajtott támogatási programról (az értesítés a C(2002) 3741 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 153., 2003.6.20., 40-48. o.
5. 2003/442/EK bizottsági határozat: A nemzeti adózási rendszer a személyi jövedelemadó és a társasági adó adókulcsának csökkentése tekintetében az Azori-szigetek Autonóm Régió sajátosságaihoz történő igazítására, HL L 150, 2003, 52.o.
6. 2003/501/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról (C 49/2001 korábbi NN 46/2000), HL L 170, 2003.7.9., 20—28. o.
7. 2003/512/EK határozat: A Bizottság határozata a Németország által az ellenőrző és koordinációs központok számára végrehajtott támogatási programról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2002) 3298 számú dokumentummal történt), HL L 177., 2003.7.16., 17-21. o.
8. 2003/515/EK határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a nemzetközi finanszírozási tevékenységekhez nyújtott állami támogatásról (EGT-vonatkozású szöveg) (az értesítés a C(2003) 568 számú dokumentummal történt), HL L 180., 2003.7.18., 52—66. o.
9. 2003/755/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által a Belgiumban letelepedett koordinációs központok javára végrehajtott támogatási programról, HL L 282, 2003.10.30., 25. o.

10. 2004/76/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország által a központok és logisztikai központok számára végrehajtott támogatási programról (az értesítésre a C(2003) számú dokumentummal került sor), HL L 23, 2004.1.28., 1—13. o.
11. 2004/77/EK határozat: A Bizottság határozata a Belgium által végrehajtott támogatási programról – Adómegállapítási rendszer az Egyesült Államok külföldi értékesítési társaságai számára (az értesítés a C(2003) 1868 számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg), HL L 23., 2004.1.28., 14-26. o.
12. State aid N 354/2004 – Ireland Company Holding Regime. European Commission, C(2004)3498 fin, Brussels, 22.IX.2004.
13. 2005/261/EK bizottsági határozat: a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében, HL L 85, 2005.4.2., 1-26. o.
14. 2006/621/EK határozat: A Bizottság határozata a Franciaország részéről a France Télécom részére biztosított állami támogatásról (az értesítés a C (2004)3060. számú dokumentummal történt), HL L 257, 2006.9.20., 11—67. o.
15. 2006/940/EK határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az „1929-es” holdingtársaságok és a „milliárdos” holdingtársaságok javára alkalmazott C 3/2006 támogatási programról, HL L 366, 2006.12.21., 47. o.
16. State Aid No. NN 67/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Bitė GSM”. European Commission, C (2007) 134, Brussels, 24.I.2007.
17. State Aid No. NN 68/2005 – Lithuania – Reduction of a profit tax rate for UAB “Omnitel”. European Commission, C (2007) 142, Brussels, 24.I.2007.
18. 2009/809/EK határozat: A Bizottság határozata a groepsrentebox rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C (2009) 4511. számú dokumentummal történt), HL L 288, 2009.11.4., 26—39. o.
19. 2010/3/EK határozat: A Bizottság határozata a Lengyelország által a Stocznia Szczecińska javára nyújtott C 19/05 (korábbi N 203/05) sz. állami támogatásról (az értesítés a C(2008) 6770. számú dokumentummal történt), HL L 5., 2010.1.8., 1—41. o.
20. 2010/95/EK határozat: A Bizottság határozata a Magyarország által a csoporton belüli kamat adóalapból történő levonása érdekében végrehajtott C 10/07 (ex NN 13/07) számú állami támogatásról (az értesítés a C (2009) 8130. számú dokumentummal történt), HL L 42, 2010.2.17., 3—19. o.

21. 2013/84/EU határozat: SA.32014. (2011/C), SA.32015. (2011/C), SA.32016.(2011/C) sz. állami támogatás – Olaszország, Állami támogatás a korábbi Tirrenia csoport vállalkozásai és felvásárlói számára, HL L 84, 2013.3.22., 58-87.
22. 2016/1699/EU határozat: A Bizottság határozata a Belgium által alkalmazott, a többletnyereség adómentességét célzó SA.37667 (2015/C) (korábbi 2015/NN) számú állami támogatási programról, HL L 260, 2016.09.27., 61–103. o.
23. 2016/1848/EU határozat: A Bizottság az SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről – A magyar élelmiszerlánc-felügyeleti díj Magyarország által végrehajtott 2014. évi módosítása, HL L 282, 2016.10.19., 63-74. o.
24. 2016/2326/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 351, 2016.12.22., 1–67. o.
25. 2017/329/EU határozat: A Bizottság Magyarország által a reklámbevétel adózására vonatkozóan végrehajtott SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) intézkedésről, HL L 49, 2017.2.25., 36-49. o.
26. 2017/502/EU határozat: A Bizottság határozata a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 83, 2017.03.29., 38–115. o.
27. 2017/1283/EU határozat: A Bizottság határozata az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/CP) számú állami támogatásról, HL L 187, 2017.07.19., 1–110. o.
28. 2018/160/EU határozat: A Bizottság a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról, HL L 29, 2018.2.1., 38-49. o.
29. 2018/859/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az Amazonnak nyújtott, SA.38944 (2014/C korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról, HL L 153, 2018.6.15., 1—142. o.
30. A Bizottság Spanyolország által a Fundació Privada Conservatori del Liceu-ra vonatkozóan végrehajtott SA.43700 (2018/NN) intézkedésről, HL C 442., 2018.12.7., 1—7. o.
31. 2019/421/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által az ENGIE nyújtott, SA.44888 (2016/C korábban 2016/NN) számú állami támogatásról, HL C 36, 2017.02.03., 13–49. o.

32. 2019/1052/EU határozat: A Bizottság határozata a Luxemburg által a McDonald's Europe javára kiadott SA.38945. (2015/C.) (korábbi 2015/NN.) (korábbi 2014/CP.) számú feltételes adómegállapítási határozatokról, HL L 195, 2019.7.23., 20—39. o.
33. 2019/1352/EU határozat: A Bizottság határozata az Egyesült Királyság által a CFC-csoportfinanszírozási mentességgel kapcsolatban végrehajtott SA.44896. számú állami támogatásról, HL L 216, 2019.8.20., 1—39. o.

Ajánlások, közlemények, javaslatok

1. A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról, 98/C 384/03, HL L 384/3, 1998.12.10., 277-283. o.
2. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead, OJ C 284, 10.10.2001., 6-19. o
3. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582
4. Communication from the Commission to the Council, the European Union and the Economic and Social Committee – An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges. Commission of the European Communities, Brussels, 2003, COM(2003)726
5. Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1-87. o.
6. Javaslat a Tanács irányelve a pénzügyi tranzakciós adó közös rendszeréről és a 2008/7/EK irányelv módosításáról, COM (2011) 594 végleges, 2011.9.28., 1-33. o.
7. 2012/772/EU bizottsági ajánlás (2012. december 6.) az agresszív adótervezésről. HL L 338., 2012.12.12., 41—43. o.
8. A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak – Méltányos és hatékony társaságiadó-rendszer az Európai Unióban: 5 fő cselekvési terület. COM(2015) 302 final, Brüsszel, 2015.6.17.

9. Bizottsági közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (2016/C 262/01), C 262/1, 2016.7.19., 1-50. o.
10. A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak: Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé, COM (2019) 8 final, 2019.1.15., 1-16. o.
11. Az Európai Unió Bírósága: Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan, HL L 380, 2019.11.8., 1-9. o.

Egyéb uniós és nemzetközi jogi dokumentumok

1. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
2. Állami támogatás: A Bizottság hivatalos vizsgálatot indít a McDonald's luxemburgi adóügyi megítéléséről. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2015. december 3. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_15_6221
3. Állami támogatás: a Bizottság jogellenesnek minősítette a belga többletnyereségadó-megállapítási rendszert; 35 multinacionális cégnek mintegy 700 millió eurót kell visszafizetnie. *Európai Bizottság*, Sajtóközlemény, 2016. január 11. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_16_42
4. Állami támogatás: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek. *Bizottság*, Sajtóközlemény, 2016. augusztus 30. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm
5. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [as they read on 21 November 2017], <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
6. Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes. Press release, 10 November 2016, Brussels. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_3618
7. Curbing aggressive tax planning. *European Semester Thematic Factsheet*, 20.11.2017. https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%202004%20european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_en.pdf

8. DG Competition working paper on state aid and tax rulings. DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016. https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-04/specific_aid_instruments_working_paper_tax_rulings.pdf
9. EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
10. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris, OECD Publications, 1998. <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>
11. Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies, Directorate General for internal policies policy department A: Economic and scientific policy, *European Parliament, Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, June 2016. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA\(2016\)578989_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf)
12. Mario MONTI: A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe’s economy and society. *Report to the President of the European Commission*, Ref. Ares(2016)841541 - 17/02/2016, 9 May 2010. <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15501/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>
13. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*, Paris.
14. Parliament sets up a special committee on tax rulings. *European Parliament*, Press releases, 12-02-2015. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20150206IPR21203/parliament-sets-up-a-special-committee-on-tax-rulings>
15. Presidency Conclusions. *Lisbon European Council*, 23 and 24 March 2000. <https://www.consilium.europa.eu/media/21038/lisbon-european-council-presidency-conclusions.pdf>
16. Robert DOVER-Benjamin FERRETT-Daniel GRAVINO-Erik JONES-Silvia MERLER: Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. *European Parliamentary Research Service*, September 2015. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU\(2015\)558773_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf)
17. State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg – Alleged aid to FFT, C (2014) 3627 final

18. State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands. Alleged aid to Starbucks. C(2014) 3626 final, Brussels, 11.06.2014. https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1596706_60_2.pdf
19. State Aid Scoreboard 2018: Results, trends and observations regarding EU28 State Aid expenditure reports for 2017, *European Commission Competition DG*, 07 January 2019. https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state_aid_scoreboard_2018.pdf
20. State aid: Commission concludes part of UK tax scheme gave illegal tax advantages to certain multinational companies; remaining part does not constitute aid. *European Commission*, Press release, 2 April 2019. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_1948
21. State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). *European Commission*, Press release, 11 June 2014. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_663
22. Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules. *OECD Publishing*, Paris, 2022. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/25d30b96en.pdf?expires=1673111739&id=id&accname=guest&checksum=DFC12405D893E25C7EE41267BD69D196>.
23. Taxation in the European Union. *Commission of the European Communities*, SEC(96) 487 final, Brussels, 20.03.1996. 13.
24. The intergovernmental conference of 2003-2004. *European Commission, Taxation and Customs Union*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting_en
25. United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

Uniós bírósági ítéletek

1. C-6/64. sz. ügy Flaminio Costa v E.N.E.L. [ECLI:EU:C:1964:66]
2. C-385/12. sz. ügy Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága [ECLI:EU:C:2014:47]

3. C-30/59. sz. ügy De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:2]
4. C-148/04. sz. ügy Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1 [ECLI:EU:C:2005:774]
5. C-456/00. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2002:753]
6. C-288/96. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:537]
7. C-270/83. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:1986:37]
8. C-330/91. sz. ügy The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG [ECLI:EU:C:1993:303]
9. C-311/97. sz. ügy Royal Bank of Scotland plc kontra Elliniko Dimosio (görög állam) [ECLI:EU:C:1999:216]
10. C-6/12. sz. ügy P kontra Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [ECLI:EU:C:2013:525]
11. C-687/17 P. sz. ügy Aanbestedingskalender BV és mások kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:C:2019:932]
12. C-74/16. sz. ügy Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania kontra Ayuntamiento de Getafe, [ECLI:EU:C:2017:496]
13. C-280/00 sz. ügy Altmark Trans GmbH és Regierungspräsidium Magdeburg kontra Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH [ECLI:EU:C:2003:415]
14. C-106/09 P. sz. ügy Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság [ECLI:EU:C:2011:732]
15. C-323/18. sz. ügy Tesco-Global Áruházak Zrt. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ECLI:EU:C:2020:140]
16. C-559/12 P. sz. ügy Franciaország kontra Bizottság [EU:C:2014:217]
17. C-482/99. sz. ügy Francia Köztársaság kontra az Európai Közösségek Bizottsága [ECLI:EU:C:2002:294]
18. C-67/85., C-68/85. és C-70/85. sz. egyesített ügyek Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:38]
19. C-82/77. sz. ügy Openbaar Ministerie van het Koninkrijk der Nederlanden kontra Jacobus Philippus van Tiggele [ECLI:EU:C:1978:10]
20. C-379/98. sz. ügy PreussenElektra AG kontra Schlesweg AG [ECLI:EU:C:2001:160]
21. C-20/15. P. sz. ügy Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981]

22. C-126/01. sz. ügy Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kontra GEMO SA [ECLI:EU:C:2003:622]
23. C-15/14 P. sz. ügy Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:362]
24. C-88/03. sz. ügy Portugália kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:511]
25. C-428/06–C-434/06. sz. egyesített ügyek Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) és társai kontra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya és társai [ECLI:EU:C:2008:488]
26. C-233/16. sz. ügy Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Generalitat de Catalunya, a Tribunal Supremo [Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:280]
27. C-234/16. sz. és C-235/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias és Consejo de Gobierno del Principado de Asturias, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek [ECLI:EU:C:2018:281]
28. C-236/16. és C-237/16. sz. egyesített ügyek Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v. Diputación General de Aragón, a Tribunal Supremo (Spanyolország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2018:291]
29. C-667/13. sz. ügy Estado português kontra Banco Privado Português SA és Massa Insolvente do Banco Privado Português SA [ECLI:EU:C:2015:151]
30. C-140/09. sz. ügy Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA kontra Presidenza del Consiglio dei Ministri [ECLI:EU:C:2010:335]
31. C-730/79. sz. ügy Philip Morris Holland BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1980:209]
32. C-329/88. sz. ügy Bizottság kontra Görögország [ECLI:EU:C:1989:618], a C-317/92. sz. ügy Bizottság kontra Németország [ECLI:EU:C:1994:212]
33. C-562/07. sz. ügy Bizottság kontra Spanyolország [ECLI:EU:C:2009:614]
34. C-336/96. sz. ügy Époux Robert Gilly kontra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [ECLI:EU:C:1998:221]
35. C-190/12. sz. ügy Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy [ECLI:EU:C:2014:249]
36. C-47/12. sz. ügy Kronos International Inc. kontra Finanzamt Leverkusen [ECLI:EU:C:2014:2200]
37. C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471]

38. C-540/11. sz. ügy Daniel Levy és Carine Sebbag kontra État belge – SPF Finances [ECLI:EU:C:2012:581]
39. C-3/91. sz. ügy Exportur SA kontra LOR SA és Confiserie du Tech SA [ECLI:EU:C:1992:420]
40. C-469/00. sz. ügy Ravil SARL kontra Bellon import SARL és Biraghi SpA [ECLI:EU:C:2003:295]
41. C-478/07. sz. ügy Budějovický Budvar, národní podnik kontra Rudolf Ammersin GmbH [ECLI:EU:C:2009:521]
42. C-298/05. sz. ügy Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt [ECLI:EU:C:2007:754]
43. C-141/99. sz. ügy Algemene Maatschappij voor Investing en Dienstverlening NV (AMID) kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2000:696]
44. C-128/08. sz. ügy Jacques Damseaux kontra belga állam [ECLI:EU:C:2009:471]
45. C-307/97. sz. ügy Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland kontra Finanzamt Aachen-Innenstadt [EU:C:1999:438]
46. C-350/11. sz. ügy Argenta Spaarbank NV kontra Belgische Staat [ECLI:EU:C:2013:447]
47. C-322/11. sz. ügy A Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2013:716]
48. C-157/10. sz. ügy Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA kontra Administración General del Estado [ECLI:EU:C:2011:813]
49. C-182/03. és C-217/03. sz. egyesített ügyek Belga Királyság és Forum 187 ASBL kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2006:416]
50. C-270/15. P. sz. ügy Belga Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2016:489]
51. C-660/15. P. sz. ügy Viasat Broadcasting UK Ltd kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2017:178]
52. C-150/16. sz. ügy Fondul Proprietatea SA kontra Complexul Energetic Oltenia SA [ECLI:EU:C:2017:388]
53. C-706/17. sz. ügy Achema AB és társai kontra Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija (VKEKK) [ECLI:EU:C:2019:407]
54. C-1/58. sz. ügy Friedrich Stork & Cie kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1959:4.]
55. C-11/70. sz. ügy Internationale Handelsgesellschaft kontra Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel [ECLI:EU:C:1970:114]

56. C-4/73. sz. ügy J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1974:51]
57. C-185/95 P. sz. ügy Baustahlgewebe GmbH kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1998:608]
58. C-584/10 P., C-593/10 P. és C-595/10 P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra Kadi II [ECLI:EU:C:2013:518]
59. C-261/99. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [EU:C:2001:179]
60. C-376/02. sz. ügy Stichting „Goed Wonen” kontra Staatssecretaris van Financiën [ECLI:EU:C:2005:251]
61. C-7/56., C-3–7/57. sz. egyesített ügyek Algera és mások kontra Közgyűlés [ECLI:EU:C:1957:7]
62. C-42/59. és 49/59. sz. egyesített ügyek S.N.U.P.A.T. kontra ESZAK Főhatóság [ECLI:EU:C:1961:5]
63. C-201/08. sz. ügy Plantanol GmbH & Co. KG kontra Hauptzollamt Darmstadt [ECLI:EU:C:2009:539]
64. C-158/07. sz. ügy Jacqueline Förster kontra Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep [ECLI:EU:C:2008:630]
65. C-427/07. sz. ügy Bizottság kontra Írország [ECLI:EU:C:2009:457]
66. C-212-C-217/80. sz. egyesített ügyek Amministrazione delle finanze dello Stato kontra Srl Meridionale Industria Salumi és mások; Ditta Italo Orlandi & Figlio és Ditta Vincenzo Divella kontra Amministrazione delle finanze dello Stato [ECLI:EU:C:1981:270]
67. C-1/09. sz. ügy CELF és Ministre de la Culture et de la Communication kontra SIDE [ECLI:EU:C:2010:136]
68. C-262/12. sz. ügy Vent De Colère és társai kontra Ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement és Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2013:851]
69. C-81/10. P. sz. ügy France Télécom SA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:811]
70. C-408/04 P. sz. ügy Bizottság kontra Salzgitter [ECLI:EU:C:2008:236]
71. C-232/05. sz. ügy Bizottság kontra Franciaország [ECLI:EU:C:2006:651]
72. C-23/68. sz. ügy Klomp kontra Inspectie der Belastingen [ECLI:EU:C:1969:6]
73. C-194/09. P. sz. ügy Alcoa Trasformazioni Srl kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:497]
74. C-465/09 P–C-470/09 P. sz. egyesített ügyek Diputación Foral de Vizcaya és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2011:372]

75. C-223/85. sz. ügy Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:502]
76. C-519/07 P. sz. ügy Bizottság kontra Koninklijke Friesland Campina NV [ECLI:EU:C:2009:556]
77. C-102/87. sz. ügy Francia Köztársaság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1988:391]
78. C-480/98. sz. ügy Spanyol Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2000:559]
79. C-369/07. sz. ügy Bizottság kontra Görög Köztársaság [ECLI:EU:C:2009:428]
80. C-69/13. sz. ügy Mediaset SpA kontra Ministero dello Sviluppo economico [ECLI:EU:C:2014:71]
81. C-248/84. sz. ügy Németország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1987:437]
82. C-75/97. sz. ügy Belgium kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1999:311]
83. C-71/09 P., C-73/09 P. és C-76/09 P. sz. egyesített ügyek Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság [EU:C:2011:368]
84. C-630/11 P–C-633/11 P. sz. egyesített ügyek HGA és társai kontra Bizottság [EU:C:2013:387]
85. C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue [ECLI:EU: C:2006:544]
86. C-98/78. sz. ügy A. Racke kontra Hauptzollamt Mainz [ECLI:EU:C:1979:14]
87. C-20/15 P. és C-21/15. P. sz. egyesített ügyek Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai [ECLI:EU:C:2016:981]
88. C-78/08-C-80/08. sz. egyesített ügyek Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate kontra Paint Graphos Soc. coop. arl és mások [ECLI:EU:C:2011:550]
89. C-120/78. sz. ügy Rewe-Zentral AG kontra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [ECLI:EU:C:1979:42].
90. C-9/02. sz. ügy Hughes de Lasteyrie du Saillant kontra Ministère de l’Économie, des Finances et de
91. l’Industrie [ECLI:EU:C:2004:138]
92. C-311/08. sz. ügy Société de Gestion Industrielle (SGI) kontra belga állam [ECLI:EU:C:2010:26]
93. C-382/16. sz. ügy Hornbach-Baumarkt-AG kontra Finanzamt Landau [ECLI:EU:C:2018:366]
94. C-282/12. sz. ügy Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda kontra Fazenda Pública [ECLI:EU:C:2013:629]

95. C-885/19. P. és C-898/19. P. sz. egyesített ügyek Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2022:859]
96. C-337/19. P. sz. ügy Bizottság kontra Belga Királyság és Magnetrol International [ECLI:EU:C:2021:741]
97. C-522/13. sz. ügy Ministerio de Defensa és Navantia SA kontra Concello de Ferrol [ECLI:EU:C:2014:2262]
98. C-296/82. és 318/82. sz. egyesített ügyek Holland Királyság és Leeuwarder Papierwarenfabriek BV kontra Bizottság [ECLI:EU:C:1985:113]
99. C-480/09 P. sz. ügy AceaElectrabel Produzione SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2010:787]
100. C-494/06 P. sz. ügy Bizottság kontra Olasz Köztársaság és Wam SpA [EU:C:2009:272]
101. T-298/97., T-312/97., T-313/97., T-315/97., T-600/97-T-607/97, T-1/98., T-3/98-T-6/98 és T-23/98. sz. egyesített ügyek Alzetta Mauro és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:151]
102. T-214/95. sz. ügy Het Vlaamse Gewest kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1998:77]
103. T-55/99. sz. ügy Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2000:223]
104. T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448]
105. T-171/02. sz. ügy Regione autonoma della Sardegna kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2005:219]
106. T-755/15. és T-759/15. sz. ügy Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:670]
107. T-516/18. és T-525/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:251]
108. T-131/16 és T-263/16. sz. ügyek Belga Királyság és Magnetrol International kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:91]
109. T-778/16. és T-892/16. sz. ügyek Írország és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2020:338]
110. T-363/19. és T-456/19. sz. ügyek Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és ITV plc kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2022:349]
111. T-760/15. és T-636/16. sz. ügyek Holland Királyság kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2019:669]

112. T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek Luxemburgi Nagyhercegség kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2021:252]
113. T-427/04 és T-17/05. sz. egyesített ügyek Franciaország kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2009:474]
114. T-394/08., T-408/08., T-453/08. és T-454/08. sz. egyesített ügyek Regione autonoma della Sardegna és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2011:493]
115. T-304/04 és T-316/04. sz. egyesített ügyek Olaszország és Wam SpA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:239]
116. T-219/10. sz. ügy Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2014:939]
117. T-219/10. RENV. sz. ügy World Duty Free Group, SA, korábban Autogrill España, SA kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2018:784]
118. T-515/13. és T-719/13. sz. egyesített ügyek Spanyol Királyság és társai kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2015:1004]
119. T-20/17. sz. ügy Magyarország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:448]
120. T-836/16. és T-624/17. sz. egyesített ügyek Lengyelország kontra Európai Bizottság [ECLI:EU:T:2019:338]
121. T-351/02. sz. ügy Deutsche Bahn AG kontra Bizottság [ECLI:EU:T:2006:104]
122. T-358/94. sz. ügy Compagnie nationale Air France kontra Bizottság [ECLI:EU:T:1996:194]

Egyéb bírósági ítéletek

1. West Lynn Creamery v. Healy, 512 U.S. 186, 201 (1994)
2. Bacchus Imports, LTD. v. Dias, 460 U.S. 263, 272 (1984)
3. Oregon Waste Sys., Inc. v. Dep't of Env'tl. Quality, 511 U.S. 93, 99 (1994)
4. Cuno, 386 F.3rd 738, 743 (6th Cir. 2004), rev'd in part on other grounds sub nom. Daimler Chrysler Corp v. Cuno, 126 S. Ct. 1854 (2006)
5. Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934)
6. Duke of Westminster v. IRC, [1936] 19 D.T.C. 490, 520 (Can.)
7. Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete
8. 17/2019. (V. 30.) AB határozat

Főtanácsnoki indítványok

1. C-15/14 P. sz. ügy Nils Wahl főtanácsnok indítványa: Bizottság kontra MOL [ECLI:EU:C:2015:32]
2. C-66/14. sz. ügy Juliane Kokott főtanácsnok indítványa: Finanzamt Linz kontra Bundesfinanzgericht [ECLI:EU:C:2015:242]
3. C-885/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1028]
4. C-898/19. P. sz. ügy Priit Pikamäe főtanácsnok indítványa: Írország kontra Bizottság [ECLI:EU:C:2021:1029]